

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Podnikanie českých právnických osôb v Slovenskej republike z účtovného, daňového
a právneho pohľadu**

**Business of Czech Legal Entities in Slovak Republic from Legal, Accounting
and Tax Perspective**

Študent:

Bc. Katarína Beniačová

Vedúci diplomovej práce:

Ing. Šárka Kryšková, Ph.D

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Katarína Beniačová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Podnikání českých právnických osob ve Slovenské republice z právního,
účetního a daňového pohledu
Business of Czech Legal Entities in the Slovak Republic from Legal,
Accounting and Tax Perspective

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika podnikání českých právnických osob ve Slovenské republice
3. Důsledky legislativní úpravy podnikání
4. Praktické aspekty podnikání vybrané obchodní společnosti ve Slovenské republice
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

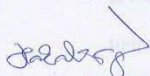
NERUDOVÁ, Danuše a Kristýna ŠIMÁČKOVÁ. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-677-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

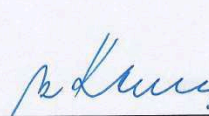
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Čestné prehlásenie

Čestne prehlasujem, že som celú svoju prácu, okrem príloh č. 1 – 5 a 7, vypracovala samostatne. Prílohy č. 6, 8 a 9, dané mi k dispozícii, som samostatne doplnila.

V Ostrave dňa


.....

Bc. Katarína Beniačová

Obsah:

1	ÚVOD	1
2	CHARAKTERISTIKA PODNIKANIA ČESKÝCH PRÁVNICKÝCH OSÔB V SLOVENSKEJ REPUBLIKE	3
2.1	ORGANIZAČNÁ ZLOŽKA ZAHRANIČNÉHO PODNIKU	4
2.1.1	<i>Rozdiel medzi obchodnou spoločnosťou a organizačnou zložkou.....</i>	<i>5</i>
2.1.2	<i>Výhody a nevýhody podnikania prostredníctvom organizačnej zložky</i>	<i>6</i>
2.1.3	<i>Založenie a vznik organizačnej zložky.....</i>	<i>6</i>
2.2	VEDÚCI ORGANIZAČNEJ ZLOŽKY	8
2.3	DAŇOVÉ REZIDENCIA	10
2.4	STÁLA PREVÁDZKAREŇ.....	14
2.4.1	<i>Existencia miesta alebo zariadenia na výkon činností.....</i>	<i>15</i>
2.4.2	<i>Trvalosť miesta na podnikanie</i>	<i>17</i>
2.4.2.1	<i>Lokalizačný test.....</i>	<i>18</i>
2.4.2.2	<i>Časový test.....</i>	<i>19</i>
2.4.3	<i>Výkon činnosti prostredníctvom miesta.....</i>	<i>20</i>
2.4.3.1	<i>Pomocná a podporná činnosť</i>	<i>20</i>
2.4.4	<i>Význam stále prevádzkarne</i>	<i>22</i>
2.4.5	<i>Príjmy stálej prevádzkarne.....</i>	<i>22</i>
2.4.6	<i>Daňové priznanie stálej prevádzkarne</i>	<i>23</i>
2.5	ZAMESTNANIE V ORGANIZAČNEJ ZLOŽKE	24
2.5.1	<i>Zamestnanie u zriaďovateľa alebo v organizačnej zložke.....</i>	<i>24</i>
2.5.2	<i>Dočasné pridelenie zamestnanca na výkon práce u užívateľa</i>	<i>25</i>
2.5.3	<i>Medzinárodný prenájom pracovnej sily</i>	<i>27</i>
2.5.4	<i>Výkon práce zamestnanca pre organizačnú zložku aj zriaďovateľa súčasne.....</i>	<i>28</i>
3	DÔSLEDKY LEGISLATÍVNEJ ÚPRAVY PODNIKANIA	30
3.1	ÚČTOVNÉ ASPEKTY PODNIKANIA	30
3.1.1	<i>Účtovníctvo podľa slovenskej legislatívy</i>	<i>30</i>
3.1.1.1	<i>Dlhodobý majetok</i>	<i>32</i>
3.1.1.2	<i>Drobný majetok</i>	<i>35</i>
3.1.1.3	<i>Zásoby</i>	<i>35</i>
3.1.1.4	<i>Pohľadávky a záväzky</i>	<i>36</i>
3.1.1.5	<i>Účtovná závierka overená audítorom.....</i>	<i>36</i>

3.1.1.6 Výročná správa	36
3.1.1.7 Zverejnenie údajov	37
3.1.1.8 Personalistika.....	37
3.1.1.9 Vstupná súvaha.....	39
3.1.1.10 Pred uzávierkové operácie.....	42
3.1.2 Účtovníctvo podľa českej legislatívy	43
3.1.2.1 Spôsoby vedenia.....	44
3.1.2.2 Konsolidácia účtovnej závierky.....	48
3.1.3 Prepočet cudzej meny v účtovníctve	48
3.1.3.1 Účtovanie kurzových rozdielov do vlastného kapitálu.....	50
3.2 DAŇOVÉ ASPEKTY PODNIKANIA	51
3.2.1 Daň z príjmov právnických osôb	51
3.2.1.1 Daňové priznanie zakladateľa	52
3.2.2 Daň z pridanej hodnoty	54
3.2.2.1 DPH pri dodaní tovaru a služieb medzi zakladateľom a organizačnou zložkou	56
3.2.3 Vlastníctvo nehnuteľnosti	57
3.2.4 Vlastníctvo motorového vozidla	58
4 PRAKTICKÉ ASPEKTY PODNIKANIA VYBRANEJ OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI V SLOVENSKEJ REPUBLIKE	60
4.1 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI XY S.R.O. A JEJ ORGANIZAČNEJ ZLOŽKY AB, ORGANIZAČNÁ ZLOŽKA PODNIKU ZAHRANIČNEJ OSOBY	60
4.2 ZALOŽENIE ORGANIZAČNEJ ZLOŽKY AB, ORGANIZAČNÁ ZLOŽKA PODNIKU ZAHRANIČNEJ OSOBY	61
4.3 ÚČTOVNÁ A DAŇOVÁ ANALÝZA SPOLOČNOSTI XY S.R.O. A AB, ORGANIZAČNÁ ZLOŽKA PODNIKU ZAHRANIČNEJ OSOBY.....	62
4.3.1 Gastro zariadenie	63
4.3.2 Osobný automobil.....	64
4.3.3 Personalistika	66
4.3.4 Spoločnosť AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby	68
4.3.4.1 Vstupná súvaha.....	69
4.3.4.2 Súvislý príklad na účtovanie behom účtovného obdobia	70
4.3.4.3 Účtovné operácie na konci účtovného obdobia.....	73
4.3.4.4 Daňové priznanie organizačnej zložky.....	75

4.3.4.5 Predanie účtovných informácií zakladateľovi	76
4.3.5 Spoločnosť XY s.r.o.	76
4.3.5.1 Predanie účtovných informácií od organizačnej zložky	78
4.3.5.2 Súvislý príklad na účtovanie behom účtovného obdobia	78
4.3.5.3 Účtovné operácie na konci účtovného obdobia	79
4.3.5.4 Daňové priznanie zakladateľa organizačnej zložky	81
4.4 ZHODNOTENIE ÚČTOVNÝCH A DAŇOVÝCH ASPEKTOV FIRMY XY S.R.O. A JEJ ORGANIZAČNEJ ZLOŽKY	81
4.4.1. Návrh prevodového mostíka	82
5 ZÁVER	89
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	90
ZOZNAM SKRATIEK	95
PREHLÁSENIE O VYUŽITÍ VÝSLEDKOV DIPLOMOVEJ PRÁCE	
ZOZNAM PRÍLOH	
PRÍLOHY	

1 Úvod

Podnikanie európskych podnikov mimo domovskú krajinu je veľmi aktuálnou tematikou v návaznosti na otvorenie hraníc a tým aj vznikom nových ekonomických príležitostí. V tejto súvislosti riešia spoločnosti radu prevádzkových problémov.

České osoby môžu na Slovensku podnikat' priamo prostredníctvom organizačnej zložky, ktorá nemá právnu ani procesnú spôsobilosť. Podniká len v mene zakladateľskej českej obchodnej spoločnosti. Musí však na Slovensku viesť účtovníctvo a po splnení podmienok aj zdaňovať niektoré svoje príjmy. Ako súčasť českej právnickej osoby musí viesť účtovníctvo i v Českej republike, zdaňovať tu svoje príjmy zo Slovenska, ktoré si má možnosť ponížiť o daň zaplatenú na Slovensku.

Dostatočná právna úprava tejto oblasti chýba. Tvrdým orieškom je preto pre podnikateľov splnenie podmienok na legálne podnikanie, pre účtovníkov otázka vedenia účtovníctva v krajine sídla a v krajine podnikania, spôsob jeho vedenia, určenie vykazovaného majetku, záväzkov a predkontácie účtovných operácií. Otázkou je aj preklopenie účtovníctva z krajiny podnikania do krajiny sídla, vykázanie správneho základu dane a splatnej dane, podaniedaňového priznania v oboch krajinách. Vzhľadom k tomu, že legislatíva sa dotýka tejto oblasti len veľmi okrajovo, v praxi sa na vyriešenie rozporuplných otázok ako pomôcka využívajú ustanovenia, ktoré sa priamo tomuto typu podnikania nevenujú. Dôsledkom sú potom rôzne riešenia, ktoré sú nie vždy v súlade so zákonom.

Cieľom mojej diplomovej práce je podanie komplexného pohľadu na problematiku podnikania organizačných zložiek z právneho, účtovného a daňového pohľadu a vypracovanie návodu, akým spôsobom majú české právnické osoby podnikajúce na Slovensku postupovať v účtovnej a daňovej oblasti. Práca je zameraná na problémové situácie vznikajúce v praxi, ich správne riešenie podložené právnymi predpismi a stanoviskom štátnej správy. Súčasťou je praktická aplikácia v rámci spolupráce s českou právnickou osobou pri zakladaní slovenskej organizačnej zložky, analýza jej účtovných a daňových aspektov podnikania a návrh prevodového mostíku na preklopenie účtovných operácií z účtovníctva zakladateľa do účtovníctva organizačnej zložky.

Druhá kapitola priblíži základné pojmy spojené s podnikaním českých právnických osôb na Slovensku. Objasnené budú základné právne a daňové pojmy podnikania a personalistiky. Kapitola sa bude zaoberať postupnými krokmi pri zakladaní organizačnej zložky a s tým spojenými podmienkami, ktoré je potrebné pre legálne podnikanie splniť.

Tretia kapitola bude venovaná účtovným a daňovým dôsledkom podnikania. Priblížený bude z účtovnej stránky majetok a záväzky, ktoré môže organizačná zložka ako osoba bez právnej subjektivity podľa slovenských zákonov evidovať. Zo strany zakladateľskej českej právnickej osoby bude kapitola zameraná na možnosti vedenia účtovníctva za organizačnú zložku. Objasnené budú aj rozporuplné účtovné aspekty podnikania ako je napríklad povinnosť konsolidácie účtovnej zvierky zakladateľa a povinnosť overenia účtovných výkazov audítorom.

Štvrtá kapitola bude zameraná napraktickú aplikáciu teoretických znalostí z druhej a tretej kapitoly v rámci spolupráce s konkrétnou spoločnosťou pri zakladaní organizačnej zložky na Slovensku. Dôraz bude kladený na rozbor zakladateľskej spoločnosti a jej organizačnej zložky, ich predmetu podnikania, vznik stálej prevádzkarne, analýza účtovných prípadov a návrh prevodového mostíka na preklopenie účtovných výkazov z účtovníctva zakladateľa do účtovníctva organizačnej zložky.

Záverečná kapitola zosumarizuje výsledky práce, zhodnotí reálny stav účtovníctva konkrétnej spoločnosti a jej organizačnej zložky, legislatívy, ktorá upravuje túto problematiku a prezentuje závery.

Významnú rolu pri výbere samotnej témy zohrávalo oslovenie konkrétnej spoločnosti o pomoc pri zakladaní organizačnej zložky na Slovensku. Spoločnosť mala záujem o rozbor účtovných a daňových postupov ako na strane zakladateľa, tak na strane organizačnej zložky a návrh riešení problémov, ktoré s touto formou podnikania súvisia. Zakladateľská spoločnosť si neželala byť menovaná. Jej názov jev práci zamlčaný a fiktívne je označovaná ako spoločnosť XY s.r.o. a jej organizačná zložka AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby.

Pri vypracovaní diplomovej práce bude použitá metóda analýzy účtovných a daňových predpisov na Slovensku a v Českej republike, ich deskripcia a komparácia. Bude aplikovaná aj metóda transmisie účtovných a daňových postupov zo slovenskej legislatívnej úpravy do českej. Metódu analýzy bude využívať praktickej časti pri detekcii problémových situácií, s ktorou sa stretávajú alebo sa môžu v budúcnosti stretnúť spoločnosť XY s.r.o. a jej organizačná zložka AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby. Dedukcia a tvorba hypotéz bude využitá pri tvorbe návrhu prevodového mostíka účtovníctva organizačnej zložky do účtovníctva zakladateľa, spôsob vedenia účtovníctva a vykázanie základu dane v Českej republike a v Slovenskej republike.

2 Charakteristika podnikaniačeských právnických osôb v Slovenskej republike

Vnútrotrh je jeden z pilierov Európskej únie. Jeho základnou podstatou je odstránenie vnútrotrhových hraníc a tým vytvorenie priestoru na voľný pohyb osôb, tovaru, služieb a kapitálu. Hlavným nástrojom je odstraňovanie bariér pohybu, harmonizácia právnych predpisov a tým uľahčenie podnikania v rámci Európskej únie a celého sveta.

Podnikanie európskych podnikov mimo domovskú krajinu je veľmi aktuálnou tematikou v návaznosti na otvorenie hraníc a tým aj vznikom nových ekonomických príležitostí. Ak chce podnik rozšíriť svoju činnosť za hranice domovskej krajiny, kde má sídlo, musí splniť zákonom stanovené podmienky zahraničnej krajiny, v ktorej chce začať podnikat'. Slovenská legislatíva označuje takúto právnickú osobu za zahraničnú osobu.

Za zahraničnú právnickú osobu je považovaná právnická osoba so sídlom mimo územia Slovenskej republiky. Slovenská právna úprava nerozlišuje sídlo na území Európskej únie od sídla v tretích krajinách. Obe môžu podnikat' za rovnakých podmienok. Právnické osoby so sídlom v Európskej únii však môžu využiť taxatívne vymenované výnimky zo všeobecne platných pravidiel, ktoré platia pre zahraničné osoby. Vo všeobecnosti sa jedná najmä o uľahčenie podnikania vo forme menších byrokratických požiadaviek.

Zahraničné osoby môžu na Slovensku podnikat' za rovnakých podmienok a v rovnakom rozsahu ako tuzemské osoby, ak im zákon neustanoví inú povinnosť. Túto možnosť majú len v rozsahu, v akom získajú na podnikanie potrebné povolenia a oprávnenia. Toto právo môžu využiť po splnení legislatívnych podmienok. **Základný právny predpis, ktorý upravuje ich podnikanie je zákon č. 513/1991, obchodný zákonník,** v znení neskorších predpisov.

*„Podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.“*¹ Pod pojmom sústavná činnosť sa má namysliť činnosť vykonávaná pravidelne alebo opakovane vrátane

¹ § 2 zákona č. 513 z dňa 5.11.1991, obchodný zákonník, o zmene a doplnení ďalších zákonov (obchodný zákonník). In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1991, čiastka 98, s. 2474. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/513-1991-zb.p-1427.pdf.

prípadoch sezónnej činnosti alebo činnosti vykonávanej pri určitých príležitostiach. Obchodný zákonník preto za podnikanie považuje aj krátkodobé prevádzkovanie lyžiarskeho strediska v zime, zmrzlinového stánku v lete alebo pár mesiacov trvajúca stavba nehnuteľnosti.

Zahraničné osoby môžu na Slovensku z právneho pohľadu podnikat':

- **priamo** na základe povolenia k činnosti vydaného v zahraničí alebo založením organizačnej zložky zahraničného podniku,
- **nepriamo** založením novej obchodnej spoločnosti na Slovensku.

Slovenská obchodná spoločnosť je podnik, ktorý má na Slovensku svoje sídlo ako súbor hmotných, osobných a nehmotných zložiek podnikania. Má právnu a procesnú spôsobilosť, môže vstupovať do obchodne – záväzkových vzťahov pod vlastným menom. Môže mať vo vlastníctve majetok a majetkové hodnoty slúžiace k činnosti, na ktorú bol podnik založený. Založením obchodnej spoločnosti vzniká českej právnickej osobe finančný majetok (majetkový podiel). Česká právnická osoba nemôže prostredníctvom slovenskej obchodnej spoločnosti podnikat' priamo, lebo úkony takejto osoby sú považované za úkony slovenskej obchodnej spoločnosti, nie českej zakladateľskej spoločnosti. Z tohto dôvodu sa tejto forme podnikania nebude táto práca ďalej venovať.

Podnikanie na základe **povolenia k činnosti vydaného v zahraničí** je možné len v prípade, ak sa jedná o predmet činnosti poskytovanie služieb. Zahraničná osoba je povinná sa v prvom rade zaregistrovať na Ministerstve vnútra Slovenskej republiky, ktoré jej vydá povolenie k podnikaniu. Na vydanie oprávnenia je rozhodný počet dní poskytovania služieb. V prípade prekročenia lehoty je zahraničná osoba povinná založiť si buď slovenskú obchodnú spoločnosť alebo organizačnú zložku podniku zahraničnej osoby.

2.1 Organizačná zložka zahraničného podniku

Organizačná zložka podniku jemiestne odlúčená časť zahraničnej obchodnej spoločnosti ako zakladateľ. Nemá právnu subjektivitu ani procesnú spôsobilosť, preto nemôže pod vlastným menom vstupovať do obchodne – záväzkových vzťahov. Do týchto vzťahov vstupuje v mene zriaďovateľa, v mene zahraničnej obchodnej spoločnosti. Nemá

vlastný obchodný majetok. Hospodári len s majetkom zvereným zakladateľom. Organizačná zložka sa povinne zapisuje do obchodného registra.²

Jepovažovaná zaúčtovná jednotku. Z pohľadu zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, **je chápaná akodaňový nerezident.** Na Slovensku zdaňuje len príjmy zo zdrojov na území Slovenska. Spôsob výberu dane z príjmov závisí od toho, či má so štátom, kde má sídlo zakladateľ, Slovenská republika uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo nemá. S Českou republikou má Slovensko uzatvorenú zmluvu, ktorá vychádza z modelovej zmluvy OECD. Táto zmluva nadobudla platnosť 14. júla 2003.

2.1.1 Rozdiel medzi obchodnou spoločnosťou a organizačnou zložkou

Z právneho pohľadu hlavný rozdiel spočíva **v spôsobilosti k právnych úkonom.** Obchodná spoločnosť pri uzatváraní zmlúv nie je okrem právnych predpisov ničím obmedzená. Na rozdiel od nej, organizačná zložka nemôže vstupovať do obchodne – záväzkových vzťahov pod vlastným menom. V praxi musí vždy uvádzať nielen svoje identifikačné údaje, ale aj údaje zakladateľa. Príklad obchodnej zmluvy organizačnej zložky je v *Príloha č. 1*. Oprávnenie konať spolu s podpisovým právom má za organizačnú zložku jej vedúci, ktorý je ako vedúci organizačnej zložky zapísaný v obchodnom registri.

Organizačná zložka tiež **nemôže uzatvárať zmluvy so svojím zakladateľom,** predovšetkým úverové a nájomné. Ak by k tomu došlo, v podstate by uzatvorila obchodne – záväzkový vzťah sama so sebou. Zmluva je vo všeobecnosti dobrovoľný prejav vôle dvoch alebo viacerých strán, ktoré sa zaväzujú k splneniu určitej skutočnosti. Zahraničný podnik je majiteľom aj zakladateľom organizačnej zložky súčasne. Môže jej diktovať ako svojej podriadenej časti povinnosti bez ohľadu na jej stanovisko. Nariadenie je možné napríklad formou vnútorného poriadku, nariadenia alebo internej smernice.

Podľa zákona č. 513/1991 Z.z., obchodný zákonník, v znení neskorších predpisov, **sú všetky osoby zapísané v obchodnom registri povinné viesť účtovníctvo podľa slovenských**

² Zákon č. 513 z dňa 5. novembra 1991, obchodný zákonník, o zmene a doplnení ďalších zákonov (obchodný zákonník). In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1991, čiastka 98, s. 2474. Dostupné tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/513-1991-zb.p-1427.pdf.

právnych predpisov. Z tohto dôvodu sú obe formy podnikania považované za účtovné jednotky.

Z daňového pohľadu sú **obchodné spoločnosti považované za daňových rezidentov** a zdaňujú v tuzemsku celosvetové príjmy. **Organizačná zložka ako stála prevádzkareň je považovaná za daňového nerezidenta** a na Slovensku zdaňuje len príjmy taxatívne vymedzené v zákone č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.

2.1.2 Výhody a nevýhody podnikania prostredníctvom organizačnej zložky

Medzi hlavné výhody patria najmä jednoduchosť založenia organizačnej jednotky, žiadne požiadavky na splatenie a vklad základného kapitálu, zjednodušená organizačná štruktúra, znížené nároky na vybavenie živnostenských oprávnení a licencií k legálnemu výkonu činností.

Najväčšou nevýhodou je nedostatočná daňová a účtovná úprava, ak nie až ich absencia, ako v krajine zakladateľa, tak v krajine podnikania organizačnej zložky. Na základe toho sú podávané rôzne informácie najmä majiteľom. Vznikajú nezrovnalosti a nejasnosti vo vedení účtovníctva, vykazovaní základu dane z príjmov, výšky splatnej dane, výšky zisku alebo straty a hodnoty majetku.

2.1.3 Založenie a vznik organizačnej zložky

Organizačnú zložku zakladá zahraničná osoba podpísaním rozhodnutia o zriadení organizačnej zložky a vzniká zápisom do Obchodného registra.

Z rozhodnutia o zriadení organizačnej zložky musí jednoznačne vyplývať, kto je zakladateľ. Táto osoba musí byť v dokumente nevyvrátiteľne označená. Dokument musí obsahovať presnú identifikáciu zakladateľa a označenie budúcej organizačnej zložky. Konkrétne musí obsahovať zakladateľovo obchodné meno, sídlo, IČO, osobné údaje vlastníkov zakladateľa a jeho štatutárneho orgánu, názov, pod ktorým bude organizačná zložka zapísaná v obchodnom registri, miesto jej vedenia, označenie budúceho vedúceho organizačnej zložky a jeho osobné údaje. Všetky informácie o zakladateľovi musia korešpondovať s výpisom z obchodného registra Českej republiky. Rozhodnutie musí obsahovať predmet podnikania budúcej organizačnej zložky a slobodný prejav vôle zakladateľa na založenie organizačnej zložky zahraničného podniku.

Návrh na zápis organizačnej zložky sa podáva na predpísanom formulári priloženom v *Prílohe č. 2*. Návrh podáva zakladateľ organizačnej zložky ako zahraničná osoba. V jej mene

podpisuje návrh štatutárny orgán podľa výpisu z obchodného registra zakladateľa. Podpis musí byť na návrhu notársky overený. K návrhu na zápis sa ako príloha prikladá:

- zakladateľská, resp. spoločenská listina, stanovy alebo obdobný dokument, na základe ktorého vznikol zakladateľ organizačnej zložky v Českej republike,
- český výpis z Obchodného registra zakladateľa organizačnej zložky,
- rozhodnutie zakladateľ organizačnej zložky o zriadení organizačnej zložky na Slovensku,
- dokumenty povoľujúce umiestniť miesto vedenia organizačnej zložky v nehnuteľnosti uvedenej v rozhodnutí o zriadení organizačnej zložky (najčastejšie čestné vyhlásenie vlastníka nehnuteľnosti alebo nájomná zmluva)
- výpis z listu vlastníctva nehnuteľnosti, v ktorej má byť umiestnené sídlo organizačnej zložky,
- dve notársky overené kópie listín preukazujúce podnikateľské oprávnenie na vykonávanie predmetu podnikania, ktoré sa má zapísať do Obchodného registra (najčastejšie živnostenské oprávnenie),
- podpisový vzor vedúceho organizačnej zložky,
- a iné listiny podľa osobitných predpisov.

Živnostenské oprávnenie organizačná zložka získa na základe písomnej žiadosti na miestne príslušnom Obvodnom úrade odbor živnostenského podnikania podľa budúceho sídla organizačnej zložky. Vzor žiadosti je priložený v *Prílohe č. 3*. K žiadosti je potrebné doložiť kópiu Rozhodnutia o zriadení organizačnej zložky. V prípade viazanej alebo remeselnej živnosti je potrebné preukázať odbornú spôsobilosť zodpovedného zástupcu napr. výučným listom alebo potvrdením o praxi v obore. Žiadosť je spoplatnená správnym poplatkom vo výške 5 – za každý predmet činnosti v rámci voľnej živnosti a 15 – za každý predmet činnosti v rámci remeselnej a viazanej živnosti. Po obdržaní žiadosti živnostenský úrad do 5 dní vydá živnostenské oprávnenie a vydá budúcej organizačnej zložke jedinečné 8 – miestne číslo zvané identifikačné číslo organizácie (skratka IČO). IČO slúži na presnú identifikáciu a odlíšenie právnických osôb.

Do obchodného registra sa ako do verejného zoznamu sa zapíšu podľa § 2 odst. 3 zákona č. 530/2003Z.z., o obchodnom registri, v znení neskorších predpisov, nasledujúce údaje:

- názov organizačnej zložky spolu s označením právnej formy,

- adresa miesta vedenia organizačnej jednotky,
- identifikačné číslo,
- deň zápisu,
- predmet činnosti,
- identifikačné údaje vedúceho organizačnej zložky, vznik a zánik jeho funkcie, spôsob konania,
- zriaďovateľ organizačnej zložky, jeho obchodné meno, sídlo, právna forma, identifikačné číslo, český obchodný register, do ktorého je zahraničná osoba zapísaná a číslo zápisu,
- označenie vedúce organizačnej zložky.³

Obchodný register má povinnosť do 5 pracovných dní rozhodnúť o žiadosti na zápis organizačnej zložky do obchodného registra. V prípade jej schválenie má povinnosť do 30 dní zapísať organizačnú zložku do obchodného registra. Po zápise má organizačná zložka povinnosť do 30 dní registrovať sa u miestne príslušného správcu dane k plateniu dane z príjmu právnických osôb. V Príloha č. 4 je vzor žiadosti o registráciu právnickej osoby na daňovom úrade.

2.2 Vedúci organizačnej zložky

Vedúci organizačnej zložky je fyzická osoba poverená zakladateľskou spoločnosťou na riadení a vedení organizačnej zložky na základe rozhodnutia o zriadení organizačnej zložky. Podľa § 13 odst. 3 zákona č. 513/1991 Z.z., obchodný zákonník, v znení neskorších predpisov, je „*vedúci organizačnej zložky podniku alebo vedúci podniku zahraničnej osoby, ktorý je zapísaný do obchodného registra, splnomocnený za podnikateľa robiť všetky právne úkony týkajúce sa tejto organizačnej zložky alebo podniku.*“⁴ Má právo vykonávať za organizačnú zložku všetky právne úkony ako jej najvyšší výkonný orgán.

³Zákon č. 530 z dňa 28. októbra 2003, o obchodnom registri, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 219, s. 4098- 4099. Dostupný tiež z: <http://www.justice.gov.sk/kop/or/530z2003.pdf>.

⁴§ 13 odst. 5 zákona č. 513 z dňa 5. novembra 1991, obchodný zákonník, o zmene a doplnení ďalších zákonov (obchodný zákonník). In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1991, čiastka 98, s. 2475. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/513-1991-zb.p-1427.pdf.

Aby mohla byť fyzická osoba vymenovaná do funkcie vedúceho organizačnej zložky, musí spĺňať nasledujúce požiadavky:

- vek minimálne 18 rokov,
- spôsobilosť k právnym úkonom,
- bezúhonnosť (osoba nesmela byť v minulosti právoplatne odsúdená za úmyselný trestný čin),
- občianstvo v Európskej únii alebo povolenie k pobytu v Slovenskej republike.

Ustanovenia ohľadom výkonu funkcie vedúceho organizačnej zložky chýbajú v právnom poriadku. Na objasnenie nejasností sa na základe vyjadrenia právnych odborníkov v praxi nepriamo využívajú ustanovenia týkajúce sa konateľ a spoločnosti s ručením obmedzeným.

Výkon funkcie vedúceho organizačnej zložky a oficiálne zastupovanie organizačnej zložky je z právneho hľadiska dobré potvrdiť zmluvou. Tá by mala obsahovať konkrétne podmienky výkonu funkcie. **Zmluva o výkone funkcie vedúceho organizačnej zložky** by mala mať písomnú formu. Oficiálne ju podpisuje vedúci organizačnej zložky aj za seba aj za organizačnú zložku. Vedúci organizačnej zložky ju vlastnepodpisuje so sebou samým. V prípade spoločnosti s ručením obmedzeným preto legislatíva stanovuje povinnosť podpísať ju pred valným zhromaždením, ktoré musí zmluvu vopred chváliť. Z tohto ustanovenia právnici odvodzujú, že v prípade organizačnej zložky by mala byť zmluva o výkone funkcie vedúceho organizačnej zložky podpísaná pred štatutárnym orgánom zakladateľskej spoločnosti. Povinnosť uzatvoriť zmluvu o výkone funkcie vedúceho organizačnej zložky nevyplýva zo žiadneho právneho predpisu. Žiadne právne predpisy sa ani nezaobierajú jej obsahom a náležitosťami.

V minulosti na túto tému prebehla na pôde Ministerstva spravodlivosti búrlivá diskusia. Výsledkom bola novelizácia obchodného zákonníka, ktorá ale nepriniesla žiadne väčšie zmeny. Do ustanovenia § 66 odst. 3 zákona č. 513/1991 Z.z., obchodný zákonník, v znení neskorších predpisov, sa len pridali slova „*ak bola zmluva o výkone funkcie uzatvorená*“⁵.

⁵§ 66 odst. 3 zákona č. 513 z dňa 5. novembra 1991, obchodný zákonník, o zmene a doplnení ďalších zákonov (obchodný zákonník). In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1991, čiastka 98, s. 24. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/513-1991-zb.p-1427.pdf.

Z ustanovenia slovenského právneho predpisu jasne vyplýva len možnosť zmluvu o výkone funkcie vedúceho organizačnej zložky uzavrieť, nie však povinnosť. Česká legislatíva sa tomuto problému tiež nevenuje. V Českej republike je povinnosť uzatvoriť takúto zmluvu na dobrovoľnej úrovni.

Z Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5 Cdo 92/97, vyplýva, že vzťah medzi obchodnou spoločnosť a fyzickou osobou v roli štatutárneho orgánu je na obchodne –právnej úrovni. Tú nie je možné zameniť s pracovne –právnym vzťahom. Štatutárny orgán však môže vykonávať aj ďalšie činnosti, ktoré nevyplývajú s jeho najvyššieho postavenie v spoločnosti. Môže zastávať napr. funkciu finančného kontrolóra alebo IT špecialistu. Tieto činnosti nemajú nič spoločné s výkonom funkcie štatutárneho orgánu a je ich možné vykonávať na základe pracovnej zmluvy. Zákon nevyklučuje súbeh pracovne – právneho vzťahu a obchodne – právneho vzťahu so spoločnosťou. Vylučuje len čisto vznik pracovne - právneho vzťahu bez obchodne – právneho vzťahu. Pracovne – právny vzťah môže byť uzatvorený len na činnosti vymedzené v § 43 odst. 1 písm. a) zákona č. 311/2001 Z.z., zákonník práce, v znení neskorších predpisov.

Zmluva by nemala opomenúť ustanovenia o odmene za výkon funkcie, postup a podmienky ukončenia funkcie, či už v prípade odvolania alebo odstúpenia, prípadné odchodné.

2.3 Daňové rezidencia

Fyzická či právnická osoba podlieha plateniu daní zo svojich peňažných, nepeňažných príjmov alebo príjmov dosiahnutých zmenou. Vplyvom otvorenia ekonomiky sa dosahujú príjmy na v rôznych častiach sveta, vyplácajú ich zahraničné osoby, sú v cudzej mene, nadobúda sa majetok zahraničného pôvodu.

Daňová rezidencia ako medzinárodný pojem rieši situáciu, kedy si na zdanenie príjmu jednej osoby nárokuje 2 krajiny. Daňová rezidencia rieši problém stretu daňových záujmov, kedy má osoba na území jedného štátu povinnosť zdaňovať všetky svoje príjmy a kedy má povinnosť zdaňovať len niektoré príjmy. Na tomto základe daňové právne predpisy operujú s pojmom daňový rezident a daňový nerezident.

Za daňového rezidenta je považovaný daňový subjekt s neobmedzenou daňovou povinnosťou a zdaňuje v štáte rezidencie celosvetové príjmy.

Podľa slovenského zákona č. 595/2003, Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, § 2 písm. d) je za daňového rezidenta považovaná:

- **fyzická osoba**, ktorá má na území Slovenskej republiky trvalý pobyt alebo sa tu obvykle zdržiava súvisle alebo v niekoľkých obdobiach za sebou viac ako 183 dní v príslušnom kalendárnom roku,
- **právnická osoba**, ktorá má na území Slovenskej republiky svoje sídlo alebo miesto skutočného vedenia. Miestom skutočného vedenia sa rozumie miesto, kde sú prijímané riadiace a obchodné rozhodnutia vedenia právnickej osoby aj keď je toto miesto iné ako je miesto zapísané v Obchodnom registri. Predmetom dane daňového rezidenta je príjem resp. výnos plynúci zo zdrojov na území Slovenska aj zo zdrojov zo zahraničia. Týka sa to ale len príjmov taxatívne vymedzených v § 16 zákona č. 595/2003Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.

Český zákon č. 586/1992 o daních z příjmůSb., v znení neskorších predpisov, považuje za daňového rezidenta:

- **fyzickú osobu**, ktorá má na území Českej republiky stály byt, na základe ktorého má táto osoba záujem sa v tomto byte zdržovať alebo sa tu obvykle zdržiava súvisle alebo v niekoľkých obdobiach za sebou viac ako 183 dní v príslušnom kalendárnom roku,⁶
- **právnickú osobu**, ktorá má na území Českej republiky svoje sídlo alebo miesto skutočného vedenia. Miesto skutočného vedenia je nadefinované odlišne ako v slovenských daňových predpisov. Rozumie sa ním miesto, z ktorého je daňovník riadený. Predmet dane je vyjadrený rovnako ako v slovenskom zákone.⁷

Sídlo právnickej osoby je adresa zapísaná v obchodnom registri, živnostenskom registri alebo obdobnej evidencii. Miesto skutočného vedenia alebo miesto riadenia je miesto, kde sídli štatutárny orgán, vedenie spoločnosti, dozorný orgán alebo vedúci organizačnej zložky. V praxi môže nastať situácia, kedy má právnická osoba viacero miest vedení. Napríklad ak je viacej vedúcich organizačnej zložky, pričom každý môže jednat v mene

⁶§ 2 odst. 3 zákona č. 586 z dňa 20. novembra 1992 o daních z příjmů, o zmene a doplnení ďalších zákonov. 1992. In: *Sbírka zákonů*. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_795.html?year=0.

⁷§17 odst. 3 zákona č. 586 z dňa 20. novembra 1992 o daních z příjmů, o zmene a doplnení ďalších zákonov. In: *Sbírka zákonů*. 1992. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_795.html?year=0.

organizačnej zložky ako stálej prevádzkarne samostatne. Skutočné miesto vedenia je len jedno. Je to miesto, kde sa robia rozhodnutia na najvyššej úrovni, kde sa rozhoduje za organizačnú zložku ako jeden funkčný celok.

Daňový nerezident je naopak daňovník s daňovou povinnosťou obmedzenou len na príjmy, ktoré majú zdroj v krajine nerezidencie.

Podľa slovenského zákona č. 595/2003Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, § 2 písm. e), je za daňového nerezidenta považovaná:

- **fyzická osoba**, ktorá nie je považovaná za slovenského daňového rezidenta,⁸
- **právnická osoba**, ktorá nie je slovenským daňovým rezidentom. Príjmom tejto osoby ako predmetom dane je príjem resp. výnos plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky.

Český daňový nerezident je vyjadrený v zákone č. 586/1992Sb., o daních z príjmov, v znení neskorších predpisov, rovnako ako v slovenskom zákone.⁹

Slovenská republika vydala aj špeciálny pokyn, ktorý sa zaoberá určením rezidencie a zjednotením jednotného výkladu slovenských správcov dane v rozporuplných situáciách. Konkrétne sa jedná o Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní rozsahu daňových povinností daňovníkov na území Slovenskej republiky (rezidencia). Pokyn sa čiastočne dotýka aj problematiky podnikania organizačnej zložky. Podľa neho „*adresu umiestnenia organizačnej zložky na území Slovenskej republiky zapísanú v obchodnom registri nie je možné na účely určovania rezidencie stotožňovať so sídlom, resp. bydliskom osoby*“¹⁰.

⁸ § 2 písm. e) zákona č. 595 z dňa 4. decembra 2003 o daniach z príjmov, o zmene a doplnení ďalších zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, s. 5606. Dostupný tiež z: <http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-7563.pdf>.

⁹ § 2 odst. 3, § 17 odst. 4 zákona č. 586 z dňa 20. novembra 1992 o daních z príjmov, o zmene a doplnení ďalších zákonov. In: *Sbírka zákonů*. 1992. Dostupné tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_795.html?year=0.

¹⁰ Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z apríla 2011 k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní rozsahu daňových povinností daňovníkov na území Slovenskej republiky (rezidencia). 2011. Dostupný z: http://www.drsk.sk/drsk/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/mp_zahranicie_05_2011.pdf.

V daňovej praxi nastáva často situácia, kedy je jedna osoba považovaná za **dvojitého daňového rezidenta**. Za týmto účelom sú medzi krajinami podpisované medzinárodné zmluvy, ktoré presne určia krajinu rezidencie a nerezidencie. Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a Českou republikou bola podpísaná dňa 26.3.2002 a je v platnosti od 14.7.2003. Podľa článku 4odst. 3 tejto zmluvy sa v prípade pochybností o rezidencii právnickej osoby prihliada na miesto jej skutočného vedenia. Ak to nie je možné, rozhodnutie o rezidencii pripadá na vzájomnú dohodu príslušných orgánov Českej a Slovenskej republiky.¹¹

Príklad č. 1:

Česká firma Alfa s.r.o. so sídlom v Brne si na území Slovenska založila organizačnú zložku, ktorá bola zapísaná do Obchodného registra s miestom vedenia v Trenčíne. Vedúci organizačnej zložky je fyzická osoba s nemeckým občianstvom a dlhodobým pobytom na Slovensku, ktorá sa obvykle zdržiava (viac ako 183 dní) na území Českej republiky. Organizačná zložka má prenajaté kancelárske priestory v Žiline, kde sa nachádzajú všetky administratívne dokumenty. Chod kancelárie má na starosti sekretárka, nemecká občianka, slovenský zamestnanec. Fyzicky kanceláriu vedúci organizačnej zložky navštívi len párkrát ročne v rámci obchodných jednaní, stretnutí s vedúcimi zamestnancami, vedením zakladateľskej spoločnosti a pod.

Podľa daňovej legislatívy je miesto vedenia v Českej republike, lebo tam sa vedúci organizačnej zložky obvykle zdržuje. Skutočné miesto vedenia je ale v Žiline, kde má vedúci organizačnej zložky k dispozícii kanceláriu a činí tam dôležité rozhodnutia týkajúce sa organizačnej zložky. Organizačná zložka je preto považovaná za daňového nerezidenta Slovenskej republiky.

¹¹Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 238 z roku 2003, Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku. 2003. s. 882- 889. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. Dostupné tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/238-2003-z-z.p-7184.pdf.

2.4 Stála prevádzkareň

Medzi neodňateľné právo každého štátu patrí právo výberu daní na svojom území. Povinnosť platby daní z príjmov sa týka všetkých osôb, či už fyzických, právnických alebo zahraničných. Aby nenastal medzinárodný konflikt záujmov, eliminoval sa obmedzujúci faktor globálnej ekonomiky a cezhraničného podnikania. Táto problematika je riešená na vnútroštátnej úrovni formou právnych predpisov (zákon o dani z príjmov, zákon o správe daní a poplatkov, daňový poriadok) i na medzinárodnej úrovni vo forme medzinárodných zmlúv (zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia). Z tohto dôvodu bol aj do zákonov a medzinárodných zmlúv zavedený pojem stála prevádzkareň. **Príjem stálej prevádzkarne umiestnenej na území Slovenska je považovaný za príjem daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, podlieha zdaneniu na území Slovenska a je vyberaný od daňovníka prostredníctvom daňového priznania.**¹²

Pojem stála prevádzkareň nie je možné stotožniť s pojmom organizačná zložka. Stála prevádzkareň je daňový pojem. Na druhej strane je organizačná zložka pojem právny. Organizačná zložka vznikne jednostranným prejavom vôle zakladateľa stvrdeného podpisom rozhodnutia o zriadení organizačnej zložky. Stála prevádzkareň nemôže byť založená. Môže len vzniknúť a to len po splnení podmienok vyplývajúcich z právnych predpisov alebo medzinárodných zmlúv. V praxi sa však tieto pojmy stotožňujú, lebo väčšina organizačných zložiek spĺňa definíciu stálej prevádzkarne, čo je ale nesprávne.

Pochopiť pojmu stála prevádzkareň, nestotožňovať ho s pojmom organizačná zložka a vidieť rozdiely je veľmi dôležité pre:

- **zakladateľa organizačnej zložky**, aby zistil, ktoré daňové príjmy má zdaňovať v krajine sídla (všetky, či len ich časť),
- **domácich obchodných partnerov**, lebo v prípade obchodovania so stálou prevádzkarňou nemajú povinnosť zabezpečiť daň z príjmov,
- **organizačnú zložku**, aby zistila, či má povinnosť podávať na Slovensku daňové priznanie, v akej miere má povinnosť viesť účtovníctvo,

¹² BRNOVÁ, Miroslava. Predmet zdanenia na území Slovenskej republiky pre zahraničných daňovníkov-daňových nerezidentov. *Dane a účtovníctvo rady a riešenia*, Žilina: Poradca podnikateľa, 2011, č. 6, str. 14- 30. ISSN: 1336-426X.

- **štát** na určenie podmienok, daňových povinností podnikajúcich osôb a s tým spojené daňové plánovanie.

Stála prevádzkareň je daňový pojem, ktorý je na Slovensku definovaný v § 16 odst. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, z znení neskorších predpisov, ako: „*trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činností, prostredníctvom ktorého daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou vykonávajú úplne alebo sčasti svoju činnosť na území Slovenskej republiky.*“¹³

Stála prevádzkareň má 2 základné vlastnosti, geografickú a časovú stálosť. **Geografickou stálosťou** sa má na mysli miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná ako je napr. pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov.

Časová stálosť určuje miesto alebo zariadenie na výkon činností, ktoré je považované za trvalé, ak sa na výkon činností využíva sústavne alebo opakovane. Ak ide o jednorázovo vykonávanú činnosť, miesto alebo zariadenie, v ktorom je činnosť vykonávaná, miesto sa považuje za trvalé, ak doba výkonu činností presiahne šesť kalendárnych mesiacov. Nespojitosť obdobia nemá na lehotu vplyv. Do lehoty sa započítavajú všetky dni súvislého aj prerušovaného výkonu činností v ľubovoľnom období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.

Aby vznikla stála prevádzkareň, musia byť splnené 3 základné podmienky:

1. **existencia miesta alebo zariadenia na výkon činností,**
2. **trvalosť miesta na podnikanie,**
3. **výkon činnosti prostredníctvom tohto miesta.**

2.4.1 Existencia miesta alebo zariadenia na výkon činností

Jedná sa o fyzické miesto, zariadenie alebo vec (hmotnú, nehmotnú, živú, neživú), prostredníctvom ktorej môže podnik vykonávať svoju činnosť, z ktorej jej plyní úžitok. Charakter úžitku je bezpredmetný. Nezáleží na jeho povahe. **Nieje dôležité ani vlastníctvo** k tomuto miestu. Môže sa jednať o miesto, ktoré zahraničná osoba nevlastní ani nemá

¹³ § 16 odst. 2 zákona č. 595 z dňa 4. decembra 2003 o daniach z príjmov, o zmene a doplnení ďalších zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, s. 5618. Dostupný tiež z: <http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-7563.pdf>.

prenajaté. Stačí len, ak toto miesto **skutočne využíva**. Ak nie je zahraničná osoba skutočným vlastníkom, nezáleží ani na právnom vzťahu na základe ktorého je miesto využívané k výkonu činností. Je irelevantné, či je to za úplatu, zadarmo alebo výmenou za inú činnosť. Táto podmienka je splnená napr. v prípade spolupráce českého a slovenského podniku, pričom český podnik má na Slovensku zadarmo v rámci dobrých obchodných vzťah k dispozícií písací stôl a počítač.

Fyzickú prítomnosť podniku je nutné posudzovať samostatne. Miesto by malo mať **hmotný charakter avýznam pre predmet podnikania**. Za takéto miesto sa nepovažujú bankové účty, poštová schránka. Považuje sa za neho stôl, kancelária, skriňa, stroj, počítač. Nemusí byť prítomný ani ľudský faktor. Napr. hracie a predajné automaty fungujú samy bez potreby pravidelnej obsluhy, taktiež elektrické káble, ropovod, vodné potrubie alebo server sú považované za miesto na výkon činností. Živé zvieratá za nepovažujú za miesto na výkon činností. Výnimku tvoria zvieratá v súťažiach napr. dostihové kone.

Príklad č. 2:

Významným obchodným partnerom českej spoločnosti je slovenský podnik. Za účelom dohodnutia bližších podmienok objednávok, zamestnanec českej spoločnosti pravidelne navštevuje majiteľa slovenskej spoločnosti v jeho podniku. Má česká spoločnosť na Slovensku miesto alebo zariadenie na výkon činnosti?

Nemá. Podnik slovenskej spoločnosti ani jeho časť nie je českej spoločnosti kedykoľvek k dispozícii, preto podnik zákazníka nemôže byť považovaný za miesto, prostredníctvom ktorého podnik vykonáva svoju činnosť na Slovensku.

Príklad č. 3:

Slovenská spoločnosť vyrába pre českú spoločnosť dôležité súčiastky. Z tohto dôvodu môže česká spoločnosť kedykoľvek navštíviť slovenský závod akontrolovať výrobný proces. K tomuto účelu má v závode vyhradenú plne vybavenú kanceláriu, má prístup do interného výrobného systému, hál, vybraní zamestnanci jej musia byť kedykoľvek k dispozícii. Má česká spoločnosť na Slovensku miesto alebo zariadenie na výkon činnosti?

Má. Vzhľadom k tomu, že česká spoločnosť má kedykoľvek k dispozícii prístup do závodu, má k dispozícii kanceláriu, dokonca zamestnancov, vznikne stála prevádzkareň, aj keď kanceláriu nemá prenajatú, zamestnanci s ňou nie sú v pracovnoprávnom vzťahu a ani

imneplatí mzdu. Tiež poverení českí pracovníci môžu kedykoľvek a v ľubovoľnej dobe prebývať v závode. Stála prevádzkareň vznikne, ak je zmluva na výrobu súčiastok s povolením na kontrolu na dostatočne dlhé obdobie a nejedná sa o pomocné a podporné činnosti.

Príklad č. 4:

Slovenská spoločnosť uzatvorila zmluvu na upratovacie činnosti s českou firmou na dobu jedného roka. Českí zamestnanci na základe tejto zmluvy trikrát týždenne od 15:00 do 17:00 upratujú kancelárske priestory na Slovensku. Má česká spoločnosť na Slovensku miesto alebo zariadenie na výkon činnosti?

Prítomnosť českých zamestnancov nezakladá vznik stálej prevádzkarne. Jedná sa o obchodnú činnosť.

Príklad č. 5:

Hlavným odberateľom komponentov českej spoločnosti je slovenská firma. Za účelom dodávania komponentov má česká spoločnosť prenajatú nakladaciu plošinu na vyloženie dodávky. Má česká spoločnosť na Slovensku miesto alebo zariadenie na výkon činnosti?

Nemá. To, že má česká spoločnosť v prenájme plošinu, ešte neznamená, že ju má kedykoľvek k dispozícii. Má ju k dispozícii len v prípade, že potrebuje vyložiť objednávku.

2.4.2 Trvalosť miesta na podnikanie¹⁴

Jedná sa o geografickú a časovú stálosť, čo sa posudzuje lokalizačným a časovým testom. Pre splnenie podmienky na vznik stálej prevádzkarne musia vyjsť oba testy kladne.

¹⁴PokynDaňovéhohoriaditeľstvaSlovenskejrepubliky z apríla 2011 k zabezpečeniujednotnéhopostupusprávucudanepriposudzovanírozsaħudaňovýchpovinnostídaňovníkovnaúzemíSlovenskejrepubliky (rezidencia). 2011. Dostupný z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/mp_zahranicie_05_2011.pdf.

2.4.2.1 Lokalizačný test

Lokalizačný test posudzuje činnosť z hľadiska spojenia s jedným geografickým bodom. Ten nemusí byť priestorovo obmedzený. V prípade keď sa pri výkone činností mení lokalita, posudzuje sa situácia z hľadiska jedného obchodného a geografického celku.

Každý priestor, ktorý je považovaný za miesto na výkon činnosti, nemusí prejsť lokalizačným testom. Napr. loď je považovaná za miesto na výkon činností, ale prevádzkovanie kadernického salónu na jej palube neprešlo lokalizačným testom, teda tu nevznikla stála prevádzkareň. Podmienka je splnená až pri kotvení lode v prístave.

Príklad č. 6:

Český predajca predáva tovar každý pondelok na tržnici v Bratislave. Každý týždeň to je na inom mieste (iný stánok).

Tržnica je ako jeden celok považovaná za jeden obchodný a geografický celok. Ak by však predajca predával tovar raz na tržnici v Petržalke a druhýkrát na tržnici v Karlovej Vsi, obe tržnice sú považované za samostatný obchodný a geografický celok a je ich nutné testovať časovým testom oddelene. O rovnaký prípad by sa jednalo, ak by nešlo o tržnicu, ale o kancelárie v jednom kancelárskom komplexe.

Príklad č. 7:

Slovenská firma má na Slovensku reštauráciu v Žiline a Trenčíne, ktorú sú zásobované rovnakým dodávateľom z českej republiky.

Reštaurácie v Žiline a Trenčíne sú považované za oddelené obchodné a geografické jednotky, aj keď majú spoločného majiteľa, preto je ich nutné testovať časovým testom oddelene.

Príklad č. 8:

Česká spoločnosť upratuje trikrát do týždňa od 15:00 do 17:00 obchodné centrum v Žiline.

Ak je zmluva uzatvorená s obchodným centrom, jedná sa o geografický a obchodný celok. Ak sú zmluvy uzatvorené jednotlivo s obchodnými jednotkami obchodného centra, jedná sa o oddelené obchodné a geografické jednotky, preto je ich nutné testovať časovým testom oddelene.

Príklad č. 9:

Česká společnost školí zaměstnancov slovenskej spoločnosti.

Všeobecne platí každá firma, jeden celok. Ak by sa ale školil jeden zamestnanec vo viacerých pobočkách, tiež sa jedná o jeden celok, lebo sa stále školí ten istý zamestnanec jednej a tej istej firmy len na inom mieste.

2.4.2.2 Časový test

Časový test posudzuje činnosti za trvalé podľa doby poskytovania na každom geografickom bode zisteného lokalizačným testom. § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, vymedzuje časový test v dĺžke 6 mesiacov a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Prednosť pred zákon má medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená medzi Slovenskou a Českou republikou, ktorá upravuje postavenie niektorých typov podnikov. Jedná sa konkrétne o:

- **stavenisko, stavebný, montážny alebo inštalačný projekt alebo dozor s tým spojený**, kde je test 12 mesiacov,
- **poskytovanie služieb vrátane poradenských alebo riadiacich služieb** aj počas viacerých období, kde je test 6 mesiacov v akomkoľvek dvanásť mesačnom období, teda nemusí sa jednať o súvislé obdobie.

Špeciálnymi prípadmi sú pravidelne sa opakujúce činnosti počas dlhého obdobia a neočakávané ukončenie podnikania. Neočakávané ukončenie podnikania zakladá vznik stálej prevádzkarne, len ak ku dňu začatia výkonu činnosti boli splnené podmienky k jej vzniku.

Príklad č. 10:

Česká společnost so sídlom v Brne sa zaoberá vypracovávaním projektov rodinných domov a komerčných nebytových priestorov. Spoločnosť prijala zákazku na kompletnú projektovú dokumentáciu radovej výstavby v okolí Humenného na Slovensku. Dĺžka vypracovania projektu sa predpokladá na 14 mesiacov. Spoločnosť sa vzhľadom na vysoký dopyt po jej službách rozhodla rozšíriť svoje podnikania na Slovensko, zriadiť si tu pobočku a zamestnať zamestnancov.

Organizačná zložka spoločnosti má záujem na Slovensku dlhodobo podnikat'. Za týmto účelom si tu zriadila organizačnú zložku, prenajala kancelárske priestory, zamestnala zamestnancov. Organizačná zložka spĺňa časový aj geografický test (prenajaté kancelárske priestory). Časový test je splnený zápisom organizačnej zložky do obchodného registra, z čoho je možné usúdiť zámer zakladateľa podnikat' na území Slovenska dlhodobo.

Príklad č. 11:

Stavebná firma získala zákazku na stavbu rodinného domu. Na základe projektovej dokumentácie je stavba zahájená 1.9.2012 a dňa 25.3.2013 predaná objednávateľovi.

Spoločnosť je povinná založiť si na Slovensku živnosť či už prostredníctvom organizačnej zložky alebo dcérskej obchodnej spoločnosti, lebo medzi zahájením a predaním ubehlo viac ako 183 dní.

2.4.3 Výkon činnosti prostredníctvom miesta

Aby vznikla stála prevádzkareň, musí podnik prostredníctvom miesta vykonávať svoju činnosť. Výkon môže mať **hmotný aj nehmotného charakteru**. Má sa na mysli celkové zvýšenie výkonnosti podniku. Môže ísť napr. o marketingovú podporu výkonu zahraničnej osoby v zahraničí. Výnimku tvoria pomocné alebo podporné činnosti bližšie definované v čl. 5 odst. 4 Modelovej zmluvy OECD.

Činnosť by mala mať **aktívny charakter**, nie pasívny. Za pasívnu činnosť sa považuje napr. príjem z prenájmu nehnuteľností, príjem dividend, úrokov alebo licenčných poplatkov. Aby sa jednalo o aktívnu činnosť a teda aj splnenie podmienok vzniku stálej prevádzkarne, zahraničná osoba musí poskytovať dodatočné služby spojené s pasívnou činnosťou. V prípade prenájmu nehnuteľnosti napr. upratovacie služby a opravná pohotovosť.

2.4.3.1 Pomocná a podporná činnosť

Pomocné a podporné činnosti sú považované za negatívne vymedzenie stálej prevádzkarne. V článku 5 odst. 5 Modelovej zmluvy OECD je objasnené, čo sa rozumie pod pojmom hlavná činnosť. Všetky ostatné činnosti sú považované za pomocné a podporné, pri ktorých existuje možnosť vzniku stálej prevádzkarne. „Činnosť je považovaná za hlavnú

činnosť, ak predstavuje najpodstatnejšiu časť činností podniku, bez ohľadu na to, či je vykonávaná zamestnancami, štatutárnym orgánom spoločnosti, konateľom alebo spoločníkom, alebo nejakým automatickým zariadením.“¹⁵

V praxi je rozlíšenie medzi hlavnými, pomocnými a podpornými činnosťami veľmi zložitá. „Vo všeobecnosti pomocné alebo podporné činnosti sú tie činnosti, ktoré nie je možné merať a sú príliš odlišné od takých činností, ktorými podnik dosahuje zisk.“

Napríklad v prípade predajnej činnosti je potrebné najprv dohodnúť podmienky predaja a fyzicky podpísať zmluvu. Ak fyzicky dôjde k podpisu v Českej republike, ale podmienky zmluvy sú zjednávané na Slovensku, jedná sa o slovenskú podpornú činnosť.

Medzi hlavnú činnosť sa zaradzuje aj činnosť spojená s uzatváraním objednávok a poskytovaním rôznych marketingových služieb ako hľadanie podnikateľských príležitostí. Elektronický obchod je považovaný za hlavnú činnosť, ak sa v rámci neho dajú prijímať objednávky a elektronická platba.

Medzi podpornú činnosť sa radí propagácia, reklama, prieskum trhu a zber informácií. „Ak podnik vykonáva činnosti, ktoré sú bežne považované za pomocné alebo podporné činnosti, ale vykonáva tieto činnosti pre tretiu stranu, vtedy sú takéto činnosti považované za hlavnú činnosť a zakladajú vznik stálej prevádzkarne.“¹⁶ Pri prieskume trhu vykonávaného pre vlastné účely, stála prevádzkareň nevzniká. Ak by bol tento prieskum poskytnutý tretej osobe, zakladá to vznik stálej prevádzkarne.

Poskytovanie viacerých druhov pomocných činností nezakladá vznik stálej prevádzkarne. Poskytovanie hlavných a pomocných činností vieť k vzniku stálej prevádzkarne. To platí aj v prípade, keď sa hlavná činnosť vykonáva na inom mieste ako je

¹⁵Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z apríla 2011 k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní rozsahu daňových povinností daňovníkov na území Slovenskej republiky (rezidencia). 2011. Dostupný z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/mp_zahranicie_05_2011.pdf.

¹⁶Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z apríla 2011 k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní rozsahu daňových povinností daňovníkov na území Slovenskej republiky (rezidencia). 2011. Dostupný z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/mp_zahranicie_05_2011.pdf.

miesto na výkon činností. Stála prevádzkarne vznikne vtedy, ak sú tieto dve činnosti vykonávané v rámci jednej jurisdikcie.

2.4.4 Význam stále prevádzkarne

Význam stálej prevádzkarne sa odvíja od povinnosti zdanenia príjmu. Všeobecne má každá krajina nárok na zdanenie príjmov právnických osôb. Tuzemské právnické osoby sú považované zákonom č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, za daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, daňových rezidentov. Zahraničné osoby sú považované za daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou, daňových nerezidentov.

Predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou je príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí.

Predmetom dane daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou je príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky. Za príjem takéhoto daňovníka je považovaný príjem stálej prevádzkarne.

2.4.5 Príjmy stálej prevádzkarne¹⁷

Podľa § 16 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, sa za príjem stálej prevádzkarne, ako daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, považuje najmä príjem:

- z podnikateľskej činnosti,
- zo závislej činnosti,
- zo služieb poskytovaných na území Slovenska aj keď nie sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne,
- športovcov, umelcov, spoluúčinkujúcich osôb a podobnej činnosti, pričom nie je dôležité, či plynú osobe priamo alebo nepriamo cez sprostredkovateľa,
- nájomné, príjmy z prevodu nehnuteľnosti a iné príjmy z nehnuteľnosti zapísanej na katastrálnom území Slovenska,

¹⁷Zákon č. 595 z dňa 4. decembra 2003 o daniach z príjmov, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, s. 5617- 5618. Dostupný tiež z: <http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-7563.pdf>.

- za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie predmetu priemyselného vlastníctva, autorských práv alebo k nim príbuzných práv a pod. od slovenských daňových rezidentov a nerezidentov,
- z úrokov od slovenských daňových rezidentov a nerezidentov,
- z nájomného hnuiteľných vecí a ich prevodu umiestnených na území Slovenska od slovenských daňových rezidentov a nerezidentov,
- odmeny orgánov právnických osôb za výkon funkcie atď.

2.4.6 Daňové priznanie stálej prevádzkarne

Stála prevádzkareň má vždy povinnosť podať daňové priznanie, ak dosahuje príjmy podliehajúce zdaneniu na území Slovenskej republiky. Lehota na podanie daňového priznania je najneskôr do 3 mesiacov od skončenia zdaňovacieho obdobia. Ak lehota pripadne na sobotu, nedeľu, sviatok alebo deň pracovného pokoja, lehota sa predlžuje na najbližší pracovný deň. Zdaňovacie obdobie je kalendárny alebo hospodársky rok.

Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, za stálu prevádzkareň považuje zahraničného platiteľa dane.

Zahraničný platiteľ dane v roku vzniku stálej prevádzkarne neplatí preddavky na daň. V nasledujúcom roku sa platia **preddavky na daň**, ak daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie presiahla sumu 1 659,7 .

- a) Ak bola daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie vyššia ako 1 659,7 , ale nižšia ako 16 596,96 , platí sa preddavok štvrťročne vo výške $\frac{1}{4}$ dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. Preddavky sú splatné do konca kalendárneho štvrťroka.
- b) Ak bola daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie vyššia ako 16 596,96 , platí sa preddavok mesačne vo výške $\frac{1}{2}$ dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. Preddavky sú splatné do konca kalendárneho mesiaca.

Ak je vypočítaná daň z daňového priznania vyššia ako hodnota zaplatených preddavkov, je rozdiel dane splatný v deň podania daňového priznania. Ak bolo daňovníkovi doručené oznámenie správcu dane s číslom bankového účtu vedeného pre daňovníka po lehote na podanie daňového priznania, daň je splatná do 8 dní od jeho doručenia. Ak je daň nižšia ako hodnota preddavkov, rozdiel je preplatok, o ktorého vrátenie môže stála prevádzkareň požiadať v daňovom priznaní.

Základ dane a daň sa zaokrúhľujú podľa § 47 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, na eurocenty nadol.

Stálej prevádzkarni ako zahraničnému platiteľovi dane môže správca dane určiť platiť preddavky na daň aj za jeho prvé zdaňovacie obdobie na území Slovenskej republiky, ak sa jedná o daňového rezidenta, ktorý vykonáva na Slovensku stavebnú alebo montážnu činnosť. Túto povinnosť je možné určiť aj bez toho, aby vyplývala zo zákona.

Daňové priznanie podáva stála prevádzkareň miestne príslušnému správcovi dane podľa miesta skutočného vedenia organizačnej zložky. V prípade stálej prevádzkarne, ktorá nie je organizačnou zložkou je miestna príslušnosť v mieste, kde vykonáva organizačná zložka prevažnú časť svojej činnosti.¹⁸

Povinnou prílohou je u stálej prevádzkarne účtovná závierka pozostávajúca zo súvahy, výkazu zisku a straty a poznámok k účtovnej závierke.

Daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb sa vyplní podľa pokynov Ministerstva financií na vyplňanie daňového priznania.

2.5 Zamestnanie v organizačnej zložke

Pri zamestnávaní pracovníkov v organizačnej zložke môžu nastať 3 prípady:

- zamestnanec vykonáva prácu buď len pre zriaďovateľa alebo organizačnú zložku,
- dočasné pridelenie zamestnanca na výkon práce u užívateľa,
- výkon práce zamestnanca pre organizačnú zložku aj zriaďovateľa súčasne.

2.5.1 Zamestnanie u zriaďovateľa alebo v organizačnej zložke

So zamestnancami musí byť uzatvorené pracovná zmluva so všetkými náležitosťami, ktoré jej vyplývajú z právnych predpisov krajiny zamestnávateľa, t.j. u zriaďovateľa podľa českého zákona č. 262/2006 Sb., zákonník práce, v znení neskorších predpisov, a u organizačnej zložky podľa slovenského zákona č. 311/2001 Z. z., Zákonník práce, v znení neskorších predpisov.

¹⁸Zákon č. 563 zo dňa 1. decembra 2009, o správe daní (daňový poriadok), o zmene a doplnení niektorých zákonov. 2009, čiastka: 193, s. 4319- 4320. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/563-2009-z-z.p-33356.pdf.

Zamestnávateľ má povinnosť prihlásiť zamestnancov k zdravotnému a sociálnemu poisteniu a odvádzať za nich zákonom stanovené poistné za zamestnanca ako osobu, tak za seba ako za organizáciu.

2.5.2 Dočasné pridelenie zamestnanca na výkon práce u užívateľa¹⁹

V praxi nastáva často situácia, kedy sú zamestnanci zriaďovateľa dočasne premiestnený k vykonávaniu práce v organizačnej zložke alebo naopak. Organizačná zložka sa dostáva do pozície užívateľa. Dôležité je striktné dodržiavanie právnych predpisov, aby neboli naplnené znaky nelegálneho zamestnávania a problémy s inšpektorátom práce.

Dočasné pridelenie je považované za trojstranný právny vzťah medzi zamestnancom, zamestnávateľom a subjektom, do ktorého je zamestnanec dočasne pridelený. Pre pridelenie musia byť splnené 2 podmienky a to:

- **v pracovnej zmluve alebo jej dodatku musí s pridelením zamestnanec výslovne súhlasiť, teda sa jedná o obojstranný právny úkon a nie je možné túto skutočnosť zamestnancovi zo strany zamestnávateľa nariadiť,**
- **musí existovať zmluva o pridelení medzi zamestnávateľom a subjektom, do ktorého je zamestnanec dočasne pridelený.**

Pri pridelení nemôže dôjsť k zníženiu pracovných ani mzdových podmienok výkonu práce bez výslovného súhlasu zamestnanca. Tiež iné pracovné ani mzdové podmienky ukotvené v legislatíve krajiny pridelenia nesmú znižovať jeho postavenie. Tieto podmienky nesmú byť horšie ako podmienky porovnateľného zamestnanca u užívateľa.

Organizačná zložka ako užívateľský zamestnávateľ má právo dávať zamestnancovi pokyny k výkonu práce.

Problém spočíva v presnom určení zodpovednosti za výkon práce z pohľadu bezpečnosti, ochrany zdravia pri práci a požiarnej ochrany, platiteľa zdravotného a sociálneho poistenia a výplaty mzdy. Za dodržiavanie pokynov BOZP a PO nesie riziko zamestnávateľ aj užívateľ. Dočasné pridelenie považuje český zákonník práce za zmenu v pracovnom pomere. Dohoda o dočasnom pridelení musí mať náležitosti podľa §43a odst. 3 zákona č. 262/2006

¹⁹ Zákon č. 262 z dňa 21. apríla 2006, zákonník práce, o zmene a doplnení niektorých zákonov. 2006. In: *Zbírka zákonů*. Dostupný tiež z: <http://www.mpsv.cz/files/clanky/2919/262-2006.pdf>.

Sb., zákonník práce, v znení neskorších predpisov. Dočasne pridelenému zamestnancovi nevznikne z dôvodu zmeny miesta výkonu práce nárok na náhrady a diéty v dôsledku zahraničnej pracovnej cesty.

Medzi zamestnávateľom a užívateľom nesmie byť dohodnutá za pridelenie úplata. Tá je možná maximálne vo výške nákladov, ktoré vzniknú užívateľovi s dočasným pridelením. V právnych predpisoch však nie je nikde definované, čo je považované za tieto náklady. Odpoveď na túto otázku je dôležitá nielen z pohľadu nelegálneho zamestnávania pri zjednaní úplaty nad tieto náklady, ale aj z daňového pohľadu pri určovaní, či sa jedná o daňové náklady u zamestnávateľa alebo užívateľa.

Na základe dohody o pridelení zamestnanca platí užívateľ zamestnávateľovi čiastku vo výške nákladov spojených s pridelením, ktoré sú považované za daňové. Jedná sa najmä o hodnotu mzdy a poistného. V prípade vzniku ďalších nákladov na strane užívateľa v dôsledku dočasného pridelenia sú tieto náklady rovnako považované za daňové (napr. školenie BOZP a PO podľa slovenskej legislatívy, náklady na služobnú cestu). Vzhľadom k tomu, že v dohode nemôže byť zjednaná vyššia úplata ako sú náklady, nejedná sa z pohľadu DPH za poskytnutie služby v rámci ekonomickej činnosti. Nevzniká tu žiadna pridaná hodnota, ktorá by podliehala dani.

V prípade vzniku vedľajších nákladov na prideleného zamestnanca užívateľovi je toto plnenie je považované za ekonomickú činnosť. Napr. pri služobnej ceste zamestnanca pre užívateľa a úhrada za ubytovanie.²⁰

Mzdu prenajatému zamestnancovi vypláca skutočný zamestnávateľ a vo svojej krajine za neho platí aj sociálne a zdravotné poistenie. Takýto zamestnanci však musia mať vybavený formulár zo Sociálnej poisťovne E101. Ak tento formulár vybavený nie je, odvody musia byť zúčtované aj v krajine skutočného výkonu práce. Formulár je však len byrokratickou záležitosťou, preto sa nepredpokladá, žeby k takejto situácii v praxi došlo.

²⁰KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zápis z jednáníKoordinačníhovýboruKomoroudaňovýchporadcůČeskérepublikyz* dňa 6. júna 2012. [online]. 06.06.2012 [cit. 2013-02-25] http://www.kacr.cz/file/1129/2012KV_KDP_6_6_2012.pdf.

2.5.3 Medzinárodný prenájom pracovnej sily

Výhradné právo na zdaňovanie príjmov zo závislej činnosti fyzických osôb má štát rezidencie, ktoré je bližšie rozvedené v kapitole 2.3 Daňová rezidencia. V prípade medzinárodného prenájmu pracovnej sily štát rezidencie právo prenecháva druhému štátu, ktorého fyzická osoba nie je rezidentom. Medzinárodný prenájom pracovnej sily je upravený v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia.

Podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Českou a Slovenskou republikou sa medzinárodným prenájmom pracovnej sily rozumie vyslanie zamestnanca na výkon práce pre iného zamestnávateľa do zahraničia.

Mzda vyslaného českého zamestnanca vyslaného na výkon práce na Slovensko podlieha zdaneniu v Českej republike pri splnení nasledujúcich podmienok:

- 1. zamestnanec je zamestnaný na Slovensku počas jedného obdobia alebo viacerých období, ktoré nepresiahnu v úhrne 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období, ktoré sa začína alebo končí v príslušnom daňovom roku,**
- 2. odmeny sú mu vyplácané českým zamestnávateľom v zahraničnej mene Kč a český zamestnávateľ nie je rezidentom Slovenskej republiky,**
- 3. odmeny nejdú na ťarchu stálej prevádzkarne, ktorú má český zamestnávateľ na Slovensku.²¹**

Ak je aspoň jedna z podmienok porušená, mzda podlieha zdaneniu v Slovenskej republike.

Vzhľadom k tomu, že je organizačná zložka zahraničnej osoby stálou prevádzkarňou českého zamestnávateľa, poslednú tretiu podmienku nie je možné splniť. Z tohto dôvodu sa pri vyslaní na výkon práce zamestnancov zamestnávateľa do organizačnej zložky a naopak, sa nebude nikdy jednať o medzinárodný prenájom pracovnej sily. Mzda vyslaných zamestnancov bude vždy podliehať zdaneniu v krajine zamestnania. Organizačná zložka bude podľa § 5 odst. 4 slovenského zákona o dani z príjmov ekonomickým zamestnávateľom. *„Zamestnávateľom je aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pre ktorého*

²¹Článok 14 odst. 2 oznámenia Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 238 z roku 2003, Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku. 2003. s. 886. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/238-2003-z-z.p-7184.pdf.

*zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov, aj keď sa príjem za túto prácu na základe zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí.*²² Tomuto ustanoveniu sa venuje aj Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky na stanovenie základu dane podľa § 5 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. „*Pri uplatňovaní § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov (medzinárodný prenájom pracovnej sily) sa za zamestnávateľa považuje daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou tzv. „slovenský zamestnávateľ“, u ktorého osoba s príjmami zo závislej činnosti vykonáva prácu podľa jeho príkazov, i keď je príjem za túto prácu vyplácaný na základe zmluvného vzťahu prostredníctvom osoby so sídlom alebo bydliskom v zahraničí, tzv. „zahraničný zamestnávateľ“.* Úhrn príjmov zo závislej činnosti takto prenajímaného zamestnanca za príslušný kalendárny mesiac sa zníži o povinné zahraničné poistné, a to na základe potvrdenia zahraničného zamestnávateľa o zrazení poistného z ním vyplácanej mzdy.“²³

2.5.4 Výkon práce zamestnanca pre organizačnú zložku aj zriaďovateľa súčasne

Žiaden právny predpis Slovenskej ani Českej republiky nezakazuje zamestnancovi zdržať sa pracovného pomeru na základe ďalšej pracovnej zmluvy. Zamestnanec má právo uzavrieť viacero pracovných zmlúv. Vzťahuje sa však na neho povinnosť oznámiť túto skutočnosť zamestnávateľovi, ak sa jedná o výkon inej zárobkovej činnosti. Inou zárobkovou činnosťou sa rozumie konkurenčná činnosť k predmetu podnikania zamestnávateľa. Túto povinnosť musí zamestnanec splniť bez zbytočného odkladu písomnou formou. Zamestnávateľ má právo vyjadriť sa k oznámeniu najneskôr do 10 dní od doručenia oznámenia a má právo po zamestnancovi zdržať sa výkonu tejto činnosti.

²²§ 5 odst. 4 zákona č. 595 z dňa 4. decembra 2003 o daniach z príjmov a o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, s. 5609. Dostupný tiež z: <http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-7563.pdf>.

²³DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY, *Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky na stanovenie základu dane podľa § 5 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov*. [online]. Január 2007[cit. 2013-03-01]. Dostupný z: www.drsl.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr.../mp5ods8.rtf.

Z pracovne – právneho pohľadu sa jedná v prípade organizačnej zložky a jej zakladateľa o dvoch zamestnávateľov. Z tohto dôvodu nie je možné predpokladať negatívne stanovisko druhého zamestnávateľa k výkonu inej zárobkovej činnosti zamestnanca. Zamestnanec má ale stále povinnosť písomne oznámiť výkon inej zárobkovej činnosti druhému zamestnávateľovi.

Výkon práce zamestnanca pre organizačnú zložku aj zriaďovateľa súčasne nemá daňové ani účtovné dôsledky. Prihliada sa na neho ako na ostatných zamestnancov, ktorí vykonávajú prácu len pre jedného z nich. Jeho česká mzda podlieha odvodom a daniam podľa českých zákonov a slovenská mzda podľa slovenských.

3 Dôsledky legislatívnej úpravy podnikania

Organizačná zložka nemá právnu ani procesnú subjektivitu. Z právneho pohľadu je považovaná za miestne odlúčenú súčasť zakladateľskej spoločnosti. Z účtovného a daňového hľadiska je potrebné od seba odlíšiť tieto dve jednotky a pozeráť sa na ne z dvoch rôznych pohľadov a to:

- z pohľadu zakladateľa organizačnej zložky,
- z pohľadu organizačnej zložky.

3.1 Účtovné aspekty podnikania

Organizačná zložka a jej zakladateľská spoločnosť je považovaná českou legislatívou za jeden celok, za jednu účtovnú jednotku. Z toho dôvodu tu vzniká povinnosť zaznamenávať v českom účtovníctve účtovné operácie zakladateľa aj organizačnej zložky súčasne. Účtovníctvo musí podávať verný a poctivý obraz stavu majetku, záväzkov a finančnej situácie.

Organizačná zložka sa na Slovensku povinne zapisuje do obchodného registra, čím jej vzniká oprávnenie legálne podnikáť na území Slovenska. Zápisom jej vzniká tiež **povinnosť viesť podvojné účtovníctvo**, preukázateľnú evidenciu o stave a pohybe majetku a záväzkov, čistého obchodného imania, o nákladoch, výnosoch a zisku alebo strate podniku a zostavovať účtovnú závierku v rozsahu a spôsobom upraveným Slovenskou republikou.

Túto povinnosť a štatút účtovnej jednotky nadobudli organizačné zložky počnúc účtovným obdobím od roku 2000. Pred týmto rokom túto povinnosť organizačné zložky nemali a nemuseli viesť na Slovensku účtovníctvo vôbec. To sa viedlo len v krajine zakladateľa za účtovnú jednotku ako celok.

Organizačná zložka podniku zahraničnej osoby je preto považovaná za **dvojitú účtovnú jednotku**. O jej účtovných operáciách sa účtuje duplicitne. Jednou účtovnou jednotkou je na Slovensku a druhou v Českej republike ako súčasť zakladateľa. Účtovníctvo musí byť vedené paralelne v oboch krajinách podľa národných účtovných pravidiel.

3.1.1 Účtovníctvo podľa slovenskej legislatívy

Ako česká legislatíva, ani slovenské právne predpisy bližšie neupravujú spôsob účtovania organizačnej zložky. Neexistuje ani žiadny pokyn daňového riaditeľstva, ktorý

by túto problematiku upravoval. Výsledkom sú rôzne názory a vlastné riešenia praktických problémov účtovníkov ako laickej či odbornej verejnosti, ktoré vznikajú pri účtovaní organizačnej zložky.

Podľa §4 odst. 4 zákona č. 431/2001 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, je „*účtovná jednotka povinná viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku za účtovnú jednotku ako celok.*“²⁴ U zahraničných osôb je táto povinnosť obmedzená na rozsah predmetu podnikania na území Slovenska. Táto výnimka nie je v žiadnom právnom predpise ani pokyne Daňového riaditeľstva bližšie špecifikovaná, preto je jeho praktická aplikácia veľmi rozporuplná. V praxi sa preto účtovníci stretávajú s radou problémov, ktorých riešenie je zo strany štátnej správy tiež nezjednotené. Časté sú aj úplne rozdielne stanoviská audítorov, správcov dane a daňových poradcov.

Vedením účtovníctva organizačnej zložky sa zaoberá najmä daňová časť legislatívy a to hlavne na nadnárodnej úrovni vo forme medzinárodných zmlúv. Dôvodom je presné vyjasnenie stretu záujmov v zdanení majetku, záväzkov, nákladov a výnosov medzi zriaďovateľom a organizačnou zložkou. Východiskom medzinárodných zmlúv uzatváraných Slovenskou republikou je Modelová zmluva OECD.

Novovzniknutá organizačná zložka má povinnosť registrovať sa **do 30 dní k platbe k dani z príjmov právnických osôb** na miestne príslušnom daňovom úrade. Miestna príslušnosť sa riadi miestom vedenia zapísanom v obchodnom registri alebo miestom skutočného vedenia. K prihláške k platbe daní z príjmov je potrebné doložiť platné podnikateľské oprávnenie.

V prípade vzniku pracovne – právnych vzťahov má organizačná zložka povinnosť registrovať **sado 15 dní k zrážaniu dane z príjmov fyzických osôb a preddavkov na daň.**

Organizačná zložka zahraničnej osoby je povinná vždy viesť **podvojnú účtovníctvo**, lebo nespĺňa podmienky uvedené v § 9 odst. 2 zákona č. 431/2001 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, pre vedenie účtovníctva v sústave jednoduchého účtovníctva.

²⁴ § 4 odst 4 zákona č. 431 z 18. júna 2002, o účtovníctve, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2002, čiastka: 168 s. 4456. Dostupný tiež z: http://www.fsr.gov.sk/staryweb/ews3/files/319/431_2002.pdf.pdf.

3.1.1.1 Dlhodobý majetok

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31v § 17 definuje dlhodobý majetok ako „*majetok, ktorého doba použiteľnosti, dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnanie iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok*“²⁵. Účtovnou jednotkou oprávnenou o tomto majetku účtovať je osoba, ktorá má k tomuto majetku preukázateľné vlastnícke právo.

Z právneho pohľadu organizačná zložka nemôže pod vlastným menom nadobúdať žiaden majetok, lebo nemá právnu subjektivitu. Toto právo má zakladateľ organizačnej zložky, lebo len on môže vstupovať do tohto vzťahu. Z tohto dôvodu by nemala o majetku ani účtovať. Právne predpisy však zaviedli pojem ekonomický vlastník.

Za **ekonomického vlastníka** je považovaná osoba, ktorá má právo rozhodovať o nadobudnutom majetku, spravovať ho a niesť s ním spojené riziko. Jedná sa napríklad o rozhodnutie o obstaraní majetku, jeho oprave, udržiavaní alebo technickom zhodnotení. Ekonomický vlastník má právo účtovať o majetku, odpisovať ho, zahrňovať odpisy a úroky spojené s obstaraním do nákladov aj keď nie je jeho skutočný vlastník. Pojem ekonomického vlastníka je upravený v § 24 odst. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, ako osoba, ktorá využíva majetok:

- „*pri prevode vlastníckeho práva z dôvodu zabezpečenia záväzku prevodom práva na veriteľa, ak sa pôvodný vlastník písomne dohodne s veriteľom na výpožičku tohto majetku počas trvania zabezpečenia záväzku,*
- *dlhodobom hmotnom hnutelnom majetku, ku ktorému vlastnícke právo prechádza na kupujúceho až úplným zaplatením kúpnej ceny a do nadobudnutia vlastníckeho práva majetok kupujúci užíva,*
- *nehnutelnej veci obstaranej na základe zmluvy, pri ktorej sa vlastnícke právo nadobúda povolením vkladu do katastra nehnuteľností, ak do nadobudnutia vlastníckeho práva nehnuteľnosť užíva,*
- *hmotnom majetku prenajatom formou finančného prenájmu,*

²⁵ § 17 Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/16786/2007-31 z 8. augusta 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove.. In: *Finančný spravodajca*. č. 9. Dostupný tiež z: <https://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7470>.

- *hmotnom majetku a nehmotnom majetku štátu, obce alebo vyššieho územného celku, ktorý bol zverený do správy rozpočtovej organizácie, príspevkovej organizácie alebo inej právnickej osobe“.*²⁶

Za **užívateľa majetku** je považovaná osoba, ktorá reálne v praxi majetok využíva k výkonu svojej činnosti. Ak užívateľ majetku nie je súčasne i jeho ekonomickým vlastníkom, účtuje o majetku len v podsúvahovej evidencii.

Organizačná zložka doslovne nespĺňa definíciu ekonomického vlastníka a užívateľa majetku. Podľa stanoviska Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky je ju však možné za neho považovať aj keď nie je v zákone taxatívne vymedzená. Daňové riaditeľstvo si je vedomé tohto nedostatku a podľa jeho stanoviska sa bude zameriavať aj na legislatívne odstránenie tohto problému.

Organizačná zložka má povinnosť o tomto majetku účtovať. Má právo nadobúdať majetok, užívať ho, rozhodovať o ňom, odpisovať ho, technicky ho zhodnotiť. Toto právo organizačnej zložke dal zakladateľ na základe rozhodnutia o zriadení organizačnej zložky. Toto právo satýka len majetku, ktorý bezprostredne súvisí s činnosťou organizačnej jednotky.

Dlhodobý majetok sa rozdeľuje na hmotný, nehmotný a finančný.

Dlhodobý hmotný majetok bližšie upresňuje § 21 odst. 3 Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31 a patria tu:

- pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, umelecké diela,
- zbierky, predmety z drahých kovov,
- samostatné hnutelné veci s výnimkou hnutelných vecí a súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok a v ocenení vyššom ako je suma 1 700 ,
- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- základné stádo a ťažné zvieratá, bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu,
- otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk, technická rekultivácia a technické zhodnotenie, ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku.

²⁶§ 24 odst. 1 zákona č. 595 z dňa 4. decembra 2003 o daniach z príjmov, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, s. 5628- 5629. Dostupný tiež z: <http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-7563.pdf>.

Dlhodobý hmotný majetok sa rozdeľuje na odpisovaný a neodpisovaný. Odpisovaný majetok je definovaný v § 22 odst. 2 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, a radia sa tu:

- samostatné hnutelné veci, prípadne súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko – ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1 700 a prevádzkovo – technické funkcie dlhšie ako jeden rok,
- budovy a iné stavby okrem niektorých výnimiek, ktorými sú napr. banské stavby,
- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- niektoré zvieratá a iný majetok ako napr. technická rekultivácia, otvorenie nového lomu a pod.

Dlhodobý nehmotný majetok je podľa Opatrenia Ministerstva financií MF/16786/2007-31 považovaný nehmotný majetok ako náklady na vývoj, softvér, oceniteľné autorské práva, technické zhodnotenie, ak nie je súčasťou ocenenia dlhodobého nehmotného majetku, ktorých ocenenie je vyššie ako suma 2 400 a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Účtovná jednotka môže zaradiť do dlhodobého nehmotného majetku aj drobný nehmotný majetok v ocenení nižšom ako je 2 400 , ak je jeho doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok.

Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, považuje za dlhodobý nehmotný majetok so vstupnou cenou vyššou ako je 2 400 a dobou použiteľnosti nad 1 rok. Tieto podmienky nemusia byť splnené u kladného či záporného goodwillu.

Medzi **dlhodobý finančný majetok** patria najmä cenné papiere a majetkové podiely držané za iným účelom ako je obchodovanie s nimi, pôžičky s dobou splatnosti dlhšou ako jeden rok, umelecké diela, zbierky, predmety z drahých kovov, pozemky, ktoré sú obstarané za účelom dlhodobého uloženia voľných peňažných prostriedkov.

Dlhodobý majetok môže účtovná jednotka obstaráť:

- kúpou,
- vytvorením vlastnou činnosťou,
- bezúplatným nadobudnutím (darovaním),
- preradením z osobného používania do podnikania,
- nadobudnutím na základe zmluvy o nájme s následnou kúpou, t.j. finančným leasingom.

3.1.1.1.1 Obstaranie dlhodobého majetku formou finančného leasingu

Finančný leasing je forma financovania obstarania majetku z cudzích zdrojov na základe nájomnej zmluvy so zjednaným právom kúpy prenajatej veci po skončení leasingu. Vlastnícke právo na predmet leasingu prechádza na nájomcu až po uplynutí leasingovej zmluvy. Finančnému leasingu alebo prenájmu je venovaný § 34 odst. 3 Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31.

I keď nájomca nie je oficiálnym vlastníkom predmetu leasingu počas trvania zmluvy, dlhodobý majetok obstaraný týmto spôsobom je podľa slovenskej legislatívy vedený v účtovníctve nájomcu. Nájomca je považovaný za jeho ekonomického vlastníka a užívateľa. Právo odpisovať predmet leasingu má preto nájomca.

3.1.1.2 Drobný majetok

Podľa Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky sa za drobný krátkodobý majetok považuje majetok, ktorého doba použiteľnosti, dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnanie iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je maximálne jeden rok alebo majetok, ktoré nespĺňa ocenenie dlhodobého majetku.

3.1.1.3 Zásoby

Zásoby sú súčasťou krátkodobého majetku. V prípade zásob platí rovnaké pravidlo ako u dlhodobého majetku. Osobou oprávnenou účtovať je ich ekonomický vlastník a užívateľ, teda osoba, ktorá zodpovedá za zásoby a nesie riziko. Má právo napríklad zásoby objednať, povinnosť za ne zaplatiť, uskladňovať, spotrebovať, predávať, znehodnotiť a nesie riziko straty či krádeže.

V prípade obchodovania organizačnej zložky so zakladateľom je nutná konfrontácia pozície organizačnej zložky a zakladateľa a tiež analýza, kto je nositeľom rizika. V prípade, ak je ekonomickým vlastníkom a nositeľom rizika organizačná zložka, využije zásoby dodané zakladateľom k svojej ekonomickej činnosti a zodpovedá za ne, má právo účtovať o ich nákupe, spotrebe, aktiváciách, predaji, strate či znehodnotení. Ak by ekonomickým vlastníkom nebola organizačná zložka, mala by právo zásoby evidovať len v podsúvahovej evidencii.

3.1.1.4 Pohľadávky a záväzky

Pohľadávky a záväzky vznikajú v súvislosti s určitou činnosťou alebo majetkom. **Ak táto činnosť alebo majetok súvisia s činnosťou organizačnej jednotky, je možné o nich účtovať.** Napríklad v prípade úveru na dlhodobý majetok, ktorého je organizačná jednotka ekonomickým vlastníkom, je úver považovaný za záväzok organizačnej jednotky aj keď ona sama o sebe nemá právnu subjektivitu. Úroky s úveru budú rovnako v jej účtovníctve ako daňový náklad.

3.1.1.5 Účtovná závierka overená audítorom

Zákon č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, stanovuje povinnosť overiť účtovnú závierku audítorom len tým účtovným jednotkám, ktorú sú obchodnou spoločnosťou, družstvom, ukladá im to osobitný predpis, zostavujú účtovnú závierku podľa § 17a tohto zákona alebo spĺňajú ďalšie kritéria uvedené v tomto zákone. Organizačná zložka nespĺňa žiadnu z uvedených podmienok. Nie je obchodnou spoločnosťou ani družstvom, ani jej túto povinnosť neukladá žiaden osobitný predpis, nemá ani povinnosť zostavovať účtovnú závierku podľa § 17a) zákona č. 431/2002 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov. Z tohto dôvodu jej **žaden slovenský právny predpis neustanovuje povinnosť nechať si overiť účtovnú závierku audítorom.**

Povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorom má organizačná zložka nepriamo len v prípade povinnosti overenia účtovnej závierky zakladateľa v Českej republike. Vzhľadom k tomu, že účtovná závierka musí obsahovať aj zahraničné účtovné operácie organizačnej zložky, český audítor vždy vyžaduje overenie účtovnej závierky organizačnej zložky slovenským audítorom. Ak by tomu tak nebolo, mohlo by to ovplyvniť výrok audítora.

3.1.1.6 Výročná správa

Povinnosť zostaviť výročnú správu majú na základe § 20 odst. 1 zákona č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, len tie účtovné jednotky, ktorých sa týka povinnosť overiť účtovnú závierku audítorom podľa § 19 tohto zákona. Vzhľadom k tomu, že organizačnej zložke zákon o účtovníctve ani osobitný predpis túto povinnosť neukladá, **nemusí zostaviť výročnú správu.**

Výročná správa nemusí byť podľa slovenských zákonov a právnych predpisov zostavená ani v prípade dobrovoľného overenia účtovnej závierky audítorom. A však

v prípade povinného auditu zakladateľa v Českej republike častokrát český audítor vyžaduje zostaviť i výročnú správu organizačnej zložky zakladateľa.

3.1.1.7 Zverejnenie údajov

Zákon č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, v § 21 stanovuje vybraným účtovným jednotkám povinnosť zverejniť účtovnú závierku a výročnú správu. Výročná správa sa zverejňuje len v prípade, ak zákon stanovuje účtovnej jednotke povinnosť zostaviť ju. Zverejňovacia povinnosť sa týka všetkých účtovných jednotiek zapísaných v obchodnom registri a to uložením do zbierky listín najneskôr do 30 dní po jej schválení. **Organizačná zložka má preto zo zákona povinnosť uložiť do zbierky listín len účtovnú závierku.** Výročnú správu ukladá len v prípade jej dobrovoľného zostavenia.

3.1.1.8 Personalistika

Organizačná zložka nemá právnu subjektivitu, ale **môže uzatvárať pracovne –právne vzťahy** a tým nadobúdať postavenie zamestnávateľa. Z tohto statusu jej náležia povinnosti ako je platiť zamestnancom mzdu, zrážať a odvádzať za zamestnancov odvody, dane a dodržiavať pracovne –právne predpisy, najmä zákon č. 311/2001 Z.z., zákonník práce, v znení neskorších predpisov. Zamestnávateľ má povinnosť zamestnancovi zrážať zdravotné poistenie vo výške 4 % z hrubej mzdy a sociálne poistenie vo výške 9,4 % z hrubej mzdy. Zamestnávateľ má povinnosť zaplatiť za zamestnanca zdravotné poistenie v celkovej výške 10 % z jeho hrubej mzdy a sociálne poistenie vo výške 25,2 % z jeho hrubej mzdy. Celkové odvodové zaťaženie mzdy zamestnanca je vo výške 13,4 % z hrubej mzdy a zaťaženie zamestnávateľa vo výške 35,2 %.

Tab. 3.1 Odvodové zaťaženie mzdy na Slovensku

		Zamestnanec	Zamestnávateľ
Zdravotné poistenie		4 %	10 %
Sociálne poistenie	Nemocenské poistenie	1,4 %	1,4 %
	Starobné poistenie	4 %	14 %
	Invalidné poistenie	3 %	3 %
	Poistenie v nezamestnanosti	1 %	1 %
	Garančný fond	---	0,25 %
	Rezervný fond	---	4,75 %
Úrazové poistenie		---	0,8 %

Zdroj: vlastné spracovanie

Mzda pracovníka podlieha zdaneniu **daňou z príjmu fyzických osôb**:

- **v sadzbe 19 %** pre základ dane nižší ako je 176,8 – násobok sumy platného životného minima,
- **v sadzbe 25 %** pre základ dane vyšší.

V roku 2013 je hranica ročného základu dane vo výške 34 401,74 .Rozhodná mesačná suma hrubej mzdy je preto 2 866,81 .

Zamestnávateľ má povinnosť zrážať zamestnancovi zo mzdy daň z jeho príjmov formou preddavkov na daň z príjmov fyzických osôb a následne ju odvieť finančnému úradu.

Základ dane zamestnanca je možné znížiť o **nezdaniteľnú časť základu dane**. Výška nezdaniteľnej časti základu dane sa odvíja od výšky platného životného minima.

- **Ak je základ dane najviac vo výške 100 – násobku platného životného minima**, t.j. 19 458 , ročná nezdaniteľná časť základu dane je vo výške 19,2 – násobku sumy životného minima platná k prvému januáru príslušného zdaňovacieho obdobia. V roku 2013 je to suma 3 753,94 .
- **Ak je základ dane vyšší ako je 100 – násobok platného životného minima**, ročnú nezdaniteľnú časť základu dane je nutné dopočítať ako rozdiel 44,2 – násobku platného životného minima a jednej štvrtiny základu dane. V prípade záporného rozdielu je nezdaniteľná časť základu dane rovná nule.

Slovenská legislatíva sa bližšie nezaoberá pracovne –právnym vzťahom vedúceho organizačnej zložky. Odborníci sa ale domnievajú, že sa jedná o rovnaký prípad ako je pracovne –právnym vzťahom konateľa v spoločnosti s ručením obmedzeným. Vedúci organizačnej zložky môže byť v pozícii zamestnanca, ale nemusí. Problematika je upravená v kapitole 2.2 Vedúci organizačnej zložky.

Za výkon funkcie vedúci organizačnej odmeny poberá odmenu. Tento príjem je podľa zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, považovaný za príjem zo závislej činnosti podľa § 5 tohto zákona. Odmena podlieha plateniu preddavkov na daň z príjmov fyzických osôb podľa § 35 zákona o dani z príjmov. Odmena podlieha i vždy podlieha odvodovému zaťaženiu. Z odmeny sa vedúcemu zráža poisťné vo výške 4 % z odmeny a 10 % z odmeny za neho odvádza organizačná zložka ako za svojho zamestnanca. V prípade sociálneho poistenia je situácia o niečo zložitejšia. **Či odmena podlieha sociálnemu poisteniu alebo nie záleží na pravidelnosti jej vyplácania.**

Tab. 3.2 Odvodové zaťaženie odmeny vedúceho organizačnej zložky podľa pravidelnosti príjmu

		Pravidelný mesačný príjem	Nepravidelný mesačný príjem
Zdravotné poistenie		Odvádza sa vo výške 4 %	Odvádza sa vo výške 10 %
Sociálne poistenie	Nemocenské poistenie	Odvádza sa vo výške 1,4 %	---
	Starobné poistenie	Odvádza sa vo výške 4 %	Odvádza sa vo výške 14 %
	Invalidné poistenie	---	---
	Poistenie v nezamestnanosti	Odvádza sa vo výške 1 %	---
	Garančný fond	---	---
	Rezervný fond	---	Odvádza sa vo výške 4,75 %
	Úrazové poistenie	---	---

Zdroj: vlastné spracovanie

Ak vedúci organizačnej zložky podpíše pracovnú zmluvu, stáva sa z pohľadu personalistiky rovnakým zamestnancom ako všetci ostatní jeho podriadení. Mzda podlieha odvodovému aj daňovému zaťaženiu. Má nárok na stravné a pitný režim, čo je oslobodené od dane z príjmu fyzických osôb a ich hodnota nevstupuje do jeho základu dane.

Vedúci organizačnej zložky, ako osoba oprávnená fyzicky jednať za organizačnú zložku, má právo na výplatu cestovných náhrad. Cestovné náhrady nie sú predmetom dane z príjmov fyzických osôb, preto sa z nich nestrhávajú preddavky na daň a nepodliehajú ani odvodovému zaťaženiu.

Vedúci organizačnej zložky má v praxi často k dispozícii služobné vozidlo aj na súkromné účely. Z daňového pohľadu je tento benefit považovaný za nepeňažný príjem. Do základu dane z príjmov fyzickej osoby vstupuje vedúceho organizačnej zložky 1 % z obstarávacej ceny automobilu za každý kalendárny mesiacvyužívania.

3.1.1.9 Vstupná súvaha

Podľa § 4 odst. 1 zákona č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov: „*účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou, vedie účtovníctvo odo dňa svojho vzniku.*“²⁷Vznikom organizačnej zložky sa rozumie jej zápis do Obchodného registra.

²⁷§ 4 odst. 1 zákona č. 431 z 18. júna 2002, o účtovníctve, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2002, čiastka: 168 s. 4456. Dostupný tiež z: http://www.fsr.gov.sk/staryweb/ews3/files/319/431_2002.pdf.pdf.

Vzniku predchádza založenie, čím sa rozumie dátum uvedený v rozhodnutí o zložení organizačnej jednotky zakladateľskou spoločnosťou.

Odo dňa vzniku má spoločnosť povinnosť zostaviť vstupnú súvahu, ktorou sa otvoria účtovné knihy prostredníctvom účtu **701- Začiatočný účet súvahový**.

Obsahuje položky, ktoré odzrkadľujú majetok a záväzky novovzniknutej organizačnej jednotky. V prípade organizačnej jednotky sa jedná najmä o **majetok** (hmotný, nehmotný alebo finančný), **ktorý jej poskytol zakladateľ**.

Poskytnuté aktíva sú v praxi často účtovníkmi zle interpretované a zle zaúčtované. Sú chápané ako dotácia, čím sa rozumie príjem najmä finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu, z rozpočtu Európskej únie, obce a pod. Z tohto dôvodu je zrejmé, že poskytnutý majetok zakladateľa túto definíciu nespĺňa. Na základe Pokynu k účtovaniu organizačných zložiek zahraničných firiem bez právnej subjektivity zapísaných v Obchodnom registri, ktorú vydalo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, je **považovaný poskytnutý majetok za zálohy a preto má byť o ňom účtované na účtoch záväzkov**. „Dôvodom takéhoto účtovania je skutočnosť, že akýkoľvek hmotný majetok poukázaný, do organizačnej zložky je naďalej majetkom zriaďovateľa. Zriaďovateľ ho len používa v organizačnej zložke (to znamená vo svojej vnútornej prevádzke umiestnenej v zahraničí), v súlade s platnou účtovnou osnovou a postupmi účtovania pre podnikateľov, účt. tr. 0 – Investičný majetok.“²⁸

Tab. 3.3 Vstupná súvaha na Slovensku v

Aktíva		Pasíva	
02x- Dlhodobý odpisovaný majetok	1 200	379- Záväzky voči zakladateľovi	11 450
211- Peniaze v hotovosti	250		
221- Peniaze na bežnom účte	10 000		
Σ aktív=	11 450	Σ pasív=	11 450

Zdroj: vlastné spracovanie

²⁸ DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Pokyn k účtovaniu organizačných zložiek zahraničných firiem bez právnej subjektivity zapísaných v obchodnom registri. [online]. 2005 [cit. 2013-04-12]. Dostupný z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/uds5.pdf.

Medzi prvé účtovné prípady novovzniknutej právnickej osoby patrí zúčtovanie rôznych výdavkov priamo spojených so založením spoločnosti. **Zriaďovacími výdavkami** sa rozumejú napr. poplatky za právne služby, kolky, notárske poplatky, nájomné za kancelárske priestory, mzda a výdavky na pracovné cesty a pod. V prípade ak ich hodnota prekročí rozhodnú výšku ocenenia dlhodobého nehmotného majetku uvedenú v internet smernici spoločnosti, sú považované za tento majetok a podliehajú odpisovaniu na účte Zriaďovacích výdavkov. Väčšina spoločností, ktoré nemajú povinný audit, si túto výšku určujú zhodne z ustanovením zákona o dani z príjmov, kde podľa § 22 ods. 7 hodnota dlhodobého nehmotného majetku definovaná nasledovne: „*nehmotným majetkom sú práva priemyselného vlastníctva, autorské práva alebo práva príbuzné autorskému právu vrátane počítačových programov a databáz, projekty, výrobné a technologické postupy, utajované informácie, lesné hospodárske plány, technické a hospodársky využiteľné znalosti, ktorých vstupná cena je vyššia ako 2 400 .*“²⁹

Tab. 3.4 Zúčtovanie zriaďovacích výdavkov ako nehmotného majetku na Slovensku v

Č. úč. pr.	Dátum vzniku výdavku	Dátum vzniku úč. pr.	Text	Čiastka	MD	D
1.	7.1.2013	13.2.2013	Nájomné	1 300,0	---	379
	27.1.2013	13.2.2013	Kolky	331,5	---	379
	5.1.2013	13.2.2013	Poplatok za právne služby	1 450,0	---	379
	---	13.2.2013	Zúčtovanie zriaďovacích výdavkov ako dlhodobého nehmotného majetku	3 081,5	011	011
2.	25.2.2013	25.2.2013	Zaplatenie zakladateľovi zriaďovacích výdavkov	3 081,5	379	221

Zdroj: vlastné spracovanie

Ak túto hodnotu neprekročia, účtujú sa v prospech záväzkového účtu voči zakladateľovi organizačnej zložky.

²⁹§ 22 ods. 7 zákona č. 595 z dňa 4. decembra 2003 o daniach z príjmov a o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, s. 5627. Dostupný tiež z: [http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-](http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-7563.pdf)

Tab. 3.5 Zúčtovanie zriaďovacích výdavkov do nákladov na Slovensku v

Č. úč. pr.	Dátum vzniku výdavku	Dátum vzniku úč. pr.	Text	Čiastka	MD	D
1.	7.1.2013	13.1.2013	Nájomné	120,0	---	221
	27.1.2013	13.1.2013	Kolky	331,5	---	221
	5.1.2013	13.1.2013	Poplatok za právne služby	250,0	---	321
	---	13.1.2013	Zúčtovanie zriaďovacích výdavkov do nákladov	701,5	518	---

Zdroj: vlastné spracovanie

V praxi často vzhľadom na typ organizačnej jednotky nastávajú 2 situácie a to:

- 1. zakladateľ poskytol majetok organizačnej jednotke jednorázovo,**
- 2. zakladateľ bude poskytovať majetok a výpomoc organizačnej jednotke pravidelne.**

Jedno rázové poskytnutie majetku sa účtuje do otváraciej rozvahy vid' vyššie. V prípade, ak nastane účtovný prípad po vzniku spoločnosti, účtuje sa príjem majetku rovnako na záväzkové účty len bez použitia účtu 701- otvárací účet súvahový.

Tab. 3.6 Zúčtovanie finančnej podpory na Slovensku v

Č. úč. pr.	Dátum	Text	Čiastka	MD	D
1.	22.2.2013	Príjem finančnej podpory od zakladateľa	10 000	221	379

Zdroj: vlastné spracovanie

3.1.1.10 Pred uzávierkové operácie

Účtovná jednotka má podľa § 6 odst. 4 zákona č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, **povinnosť k súvahovému dňu zostaviť individuálnu účtovnú závierku**. Účtovná závierka sa zostavuje podľa § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, k poslednému dňu účtovného obdobia. Zostaveniu účtovnej závierky predchádza uzatvorenie účtovných kníh a doučtovanie pred uzávierkových operácií.

Pred uzávierkovými operáciami sa rozumie:

- doučtovanie všetkých účtovných operácií k súvahovému dňu,

- kontrola niektorých účtov, ktoré musia mať k súvahovému dňunulový konečný stav (najmä 111- Obstaranie materiálu, 131- Obstaranie tovaru, 395- Vnútorne zúčtovanie, 431- Výsledok hospodárenia v schvaľovacom riadení),
- kontrola účtovných dokladov, účtovných kníh a ich oprava (bilančná kontinuita, vecná a časová súvislosť, zaúčtovanie všetkých účtovných dokladov, náležitosti účtovných dokladov),
- prevedenie inventarizácie majetku a záväzkov, doúčtovanie prípadných rozdielov,
- kontrola, rozpustenie a tvorba účtov časového rozlíšenia, dohadných položiek, rezerv,
- zúčtovanie kurzových rozdielov,
- príprava podkladov na zostavenie daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb.

3.1.2 Účtovníctvo podľa českej legislatívy

Zakladateľ organizačnej zložky je v Českej republike považovaný za účtovnú jednotku. Má preto povinnosť viesť účtovníctvo správne, preukázateľne, úplne, zrozumiteľne prehľadne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov za účtovnú jednotku ako celok, teda aj za svoju organizačnú zložku v zahraničí.

Správne je účtovníctvo vedené vtedy, ak je vedené podľa zákona č. 563/1991 Sb., o účetníctví, v znení neskorších predpisov, a je v súlade s ostatnými platnými českými právnymi predpismi. V účtovníctve sa môžu používať len metódy, nástroje a princípy povolené v Českej republike.

Úplné účtovníctvo znamená, že musia byť zaúčtované v účtovnom období všetky účtovné prípady, ktoré s ním časovo a vecne súvisia za celú účtovnú jednotku bez ohľadu na to, či sa viažu k zakladateľovi organizačnej zložky alebo k samotnej organizačnej zložke a za ňu musí byť zostavená aj účtovná závierka ako za celý celok. Účtovné prípady viazané k organizačnej zložke nemôžu byť vynechané z dôvodu, že už o nich raz bolo účtované v krajine organizačnej zložky.

Všetky informácie vedené v účtovníctve sú **preukázateľné**, ak ich je možné právoplatne zdokumentovať, dokázať a nie je ich možné vyvrátiť.

Účtovníctvo je **zrozumiteľné** a **prehľadné**, ak je účtovníctvo vedené zákonnými účtovnými metódami, nástrojmi, nie je chaotické alebo neprehľadné.

Spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov musia byť uchované všetky účtovné knihy, doklady a záznamami.

3.1.2.1 Spôsoby vedenia

Česká legislatíva sa zaoberá spôsobom účtovania organizačnej zložky z pohľadu zriaďovateľa len nepriamo. Podľa § 4 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v znení neskorších predpisov, **musí účtovná jednotka účtovať o všetkých účtovných prípadoch za celý celok**. Má preto povinnosť účtovať aj o účtovných prípadoch, ktoré sa viažu na organizačnú zložku v zahraničí. S touto povinnosťou je spätá rada problémov a komplikácií vyplývajúce z nízkej legislatívnej úpravy.

V praxi sa najčastejšie používajú 2 spôsoby pri zachytení zostatkov a obrátov organizačnej jednotky do účtovných kníh. Podľa ich frekvencie účtovania sa používajú nasledujúce spôsoby:

- a) **paralelné oddelené vedenie účtovníctva,**
- b) **centralizované oddelené účtovníctvo.**³⁰

Ako vyplýva z názvu, je v **paralelnom oddelenom účtovníctve** organizačná zložka v účtovníctve zriaďovateľa považovaná za samostatné účtovné stredisko. Účtovné prípady, ktoré sa viažu k tomuto stredisku, sú účtované podľa českých účtovných predpisov vo vecnej a časovej súvislosti s jeho činnosťou organizačnej zložky.

Zriaďovateľ má povinnosť podľa § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v znení neskorších predpisov, účtovať v peňažných jednotkách českej meny. Výnimkou sú pohľadávky, záväzky, podiely na obchodných spoločnostiach, cenných papierov, derivátov a cenín, ktoré v prípade, ak sú vyjadrené v zahraničnej mene, kde má účtovná jednotka povinnosť použiť súčasne aj cudziu menu. Rovnako sa postupuje aj s opravnými položkami, rezervami a technickými rezervami, ak sa viažu k tomuto majetku a záväzkom.

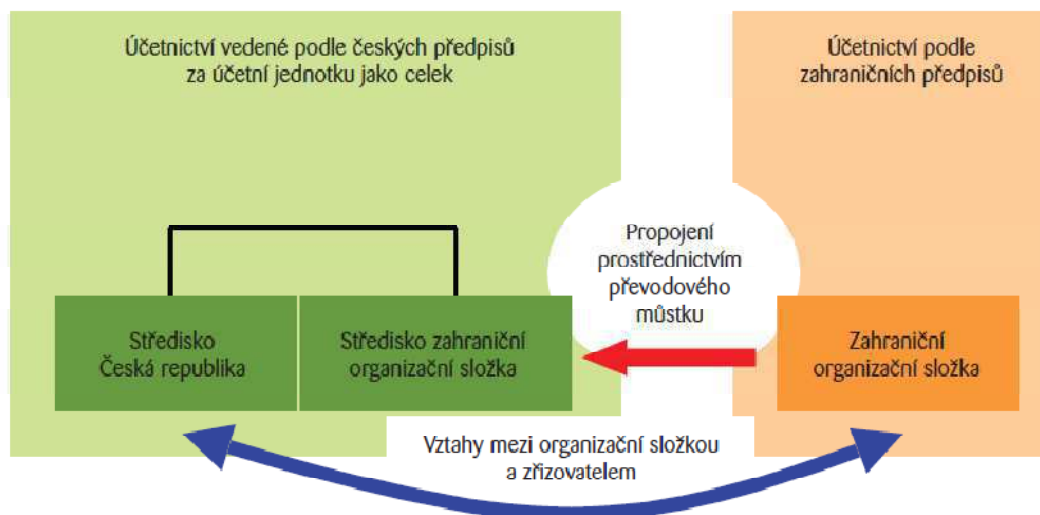
Na druhej strane si organizačná zložka v štáte registrácie vedie vlastné účtovníctvo podľa legislatívy tejto krajiny. Účtovníctvo je preto vedené duplicitne- jedenkrát v štáte, kde vykonáva činnosť organizačná zložka, druhýkrát v štáte zakladateľa.

³⁰ DELOITTE. *Účtování organizační složky v zahraničí*. [online]. September 2007 [cit. 2013-04-21]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/DcomCzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_0709.pdf.

Nevýhodou tohto typu je neprepojenosť oboch účtovníctiev, čo môže mať za následok neúplnosť a nespojitosť. Existuje tu riziko, že niektoré účtovné prípady nebudú v jednom z účtovníctiev zachytené vôbec a to buď z dôvodu pochybenia alebo rôznej účtovnej úpravy. Na základe rôznych účtovných pravidiel môže nastať situácia, kedy účtovné postupy jednej krajiny vyžadujú účtovanie účtovného prípadu a druhá krajina účtovanie toto účtovanie nepripúšťa. Môžu tu vzniknúť aj skreslenie výsledku hospodárenia za účtovné stredisko zakladateľa v dôsledku vzniku neexistujúcich kurzových rozdielov. V prípade povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom, aj dvojité náklady na overenie. Nastane to v prípade, ak sa organizačná zložka nachádza v krajine s inou menou. Z toho vyplývajú nejasné a skreslené informácie pre užívateľom účtovných výkazov ako sú napr. majitelia spoločnosti, veritelia, banky a pod. Nevýhodou sú aj vysoké administratívne náklady na duplicitné vedenie účtovníctva, vystavovanie rovnopisov účtovných dokladov, ich doručenie účtovnému oddeleniu zakladateľskej spoločnosti, kontrolu a dvojité overenie účtovných výkazov v prípade povinnosti auditu a pod. Nevýhodou je aj dvojaký rôzny základ dane v štáte registrácie organizačnej zložky a v štáte zakladateľa. Výhodou tohto spôsobu je striktné dodržiavanie a súlad účtovníctva s účtovnou a daňovou vnútroštátnou legislatívou.

Podstata účtovania **v centralizovanom oddelenom účtovníctve** spočíva v tom, že si organizačná zložka v štáte registrácie vedie vlastné účtovníctvo podľa účtovných a daňových pravidiel tejto krajiny, t.j. podľa slovenskej legislatívy v eurách. Do účtovníctva zakladateľa sa tieto účtovné prípady premietajú prostredníctvom agregovaného načítania obrátov, stavov a položiek jednotlivých účtov za stanovené obdobie do účtovníctva vedeného v českých korunách.

Obr. 3.1 Schéma procesu načítania agregovaných účtovných obrátov



Zdroj: Časopis Účetnictví 1/2010

Vzhľadom k tomu, že sú obe účtovníctva vedené v rôznych menách, sa použije kurz určený zakladateľom v internej smernici v mantineloch stanovených účtovnými pravidlami. Dôležité je aj internou smernicou definovať prevodový mostík, ktorým sa vylúčia účtovné prípady medzi organizačnou zložkou a jej zakladateľom. Tým sa zaručí to, aby o nich nebolo účtované dvakrát. Tiež musí prevodový mostík zohľadniť odlišnosti účtovných sústav dvoch krajín, zamerať sa na oblasti, ktoré sú účtovnými predpismi rôzne ponímané a zabezpečiť ich prevod, ktorý je v súlade s legislatívou krajiny zakladateľa.

Načítanie agregovaných zostatkov môže prebiehať 2 spôsobmi a to:

1. **načítací spôsob,**
2. **odčítací spôsob.**

Načítací spôsob spočíva v načítaní obrátov či stavov účtov za načítacie obdobie. Načítacím obdobím sa rozumie obdobie vopred stanovené účtovnou jednotkou, za ktoré sa načítavajú stavy, t.j. obdobie od posledného načítania obrátov po deň, ku ktorému sú obraty načítavané. Nedochoádza tu k odčítaniu počiatočných stavov účtov. Zohľadňuje sa len zmena účtov za načítacie obdobie, načítava sa len zmena jednotlivých účtov za načítacie obdobie, nič sa neodčítava.

Odčítací spôsob zahŕňa pričítanie konečných stavov účtov nie za načítacie obdobie, ale k poslednému dňu načítacieho obdobia. Následne sa odčíta konečný stav účtu za bezprostredne predchádzajúce načítacie obdobie. Obraty sú načítané k určitému dňu v plnej výške. Z tohto dôvodu je nutné odúčtovanie účtovných stavov a obrátov za minulé obdobie,

aby neboli účtovné prípady zaúčtované dvakrát a nedošlo k skresleniu a nepodanie poctivého a verného obrazu účtovníctva a finančnej situácie podniku.

V praxi je najčastejšie využívané načítacie a odčítacie obdobie kalendárny mesiac.

Odborná verejnosť prvý spôsob účtovania neodporúča, lebo nie je v súlade s českou legislatívou a to konkrétne so Sdelením Ministerstva financií č. 281/69 813/1993 k účtovníprovozoven českých podniků na Slovensku. Sdění má však len doporučený charakter, nie je záväzný a teda ani právne vymáhateľný.

Spoločnosť Deloitte konzultovala Sdění s Ministerstvom financií, ktoré považuje **postup č. 1 Sdění – vedenie centralizovaného účtovníctva** za neplatný aj keď je Sdění ešte naďalej v platnosti. Dôvodom je rozpor s ustanoveniami:

- § 4 odst. 9 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v znení neskorších predpisov – účtovníctvonie je vedené za účtovnú jednotku ako za celok,
- § 11 odst. 2 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v znení neskorších predpisov účtovné doklady musia byť vyhotovené bez zbytočného odkladu tak, aby bolo možné určiť obsah každého účtovného prípadu, nie len k poslednému dňu daného roka,³¹
- § 12 odst. 2 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v znení neskorších predpisov – účtovné zápisy musia byť robené priebežne v priebehu účtovného obdobia.

Postup č. 2 Sdění – oddelené účtovníctvo tiež považuje Ministerstvo za spôsob, ktorý tiež nie je úplne v súlade s právnymi predpismi. Domnieva sa ale, že sa jedná o situáciu podľa § 19 odst. 6: *„Informácie v účtovnej závierke musia byť spoľahlivé, zrovnateľné, zrozumiteľné a posudzujú sa z hľadiska významnosti. Informácia sa považuje za spoľahlivú, ak spĺňa podmienky § 7 odst. 1 a ak je úplná a včasná. Informácia je včasná, ak je získaná v správnom čase z hľadiska jej významnosti a nákladov na jej získanie, pokiaľ tieto náklady neprevýšia prínosy plynúce z tejto informácie. Informácia je zrovnateľná, ak spĺňa požiadavky stanovené v § 7 odst. 3 až 5. Informácia sa považuje za významnú (závažnú), ak by jej neuvedenie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie osoby, ktorá túto informáciu využíva.“*

³¹ Zákona č. 563 z dňa 12. decembra 1991, o účetnictví, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Sbírka zákonů*. 1991. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_3590.html?year=0.

V prípade rozhodnutia zriaďovateľa použiť tento spôsob, doporučuje Ministerstvo zdokladovať dôvody rozhodnutia.

Správne účtovanie podľa českej legislatívy by bolo účtovanie o všetkých účtovných prípadoch organizačnej zložky ku dňu kedy vzniknú na oddelených analytických účtoch.

3.1.2.2 Konsolidácia účtovnej závierky

Podľa českého zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v znení neskorších predpisov, majú niektoré účtovné jednotky povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Konsolidovanou účtovnou závierkou je účtovná závierka zostavená metódami konsolidácie nie len za jeden podnik, ale za skupinu viacerých spoločností, konsolidačný celok. Konsolidovaná účtovná závierka sa zostavuje ako by bol tento celok jednou účtovnou jednotkou. Táto povinnosť sa týka účtovnej jednotky, ktorá je obchodnou spoločnosťou a je v roli ovládajúcej osoby, má väčšinový podiel na hlasovacích právach inej účtovnej jednotky alebo v nej má podstatný vplyv. Podstatným vplyvom sa rozumie podiel na základnom kapitále v minimálnej výške 20 %.

Organizačná zložka a zakladateľ netvorí konsolidačný celok. Organizačná zložka je miestne odlúčená časť zakladateľa v inej krajine. Metódy konsolidácie sa nepoužívajú, lebo podľa českej legislatívy musí zakladateľ účtovať o účtovných operáciách aj za organizačnú zložku a to priebežne. V prípade konsolidácie sa účtovné operácie konsolidujú jednorázovo v priebehu účtovného obdobia a to k dátumu zostavenia účtovnej závierky. Z tohto dôvodu nemôže ani zakladateľ použiť účty konsolidácie účtovného rozvrhu. V prípade ich použitia sa jedná o nesprávne účtovanie a v prípade kontroly zo strany daňového úradu by bola potrebná oprava účtovných zápisov na týchto účtoch.

3.1.3 Prepočet cudzej meny v účtovníctve³²

Pri podnikaní so zahraničím sa účtovná jednotka stretáva s problémom cudzej meny. Týmto problémom sa zaoberajú aj účtovné a daňové zákony, nakoľko môžu do značnej miery ovplyvniť výsledok hospodárenia.

³² BERÁNEK, Petr. *Cizíměny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 295 s. ISBN 978-80-7263-681-5.

Slovenský zákon o účtovníctve presne vymedzuje výmenné kurzy, ktorými sa prevedie prepočet na eurá v § 24. Jedná sa o:

- **referenčný výmenný kurz vyhlásený Európskou centrálnou bankou** (kurzy je možné nájsť na internetovej stránke www.ecb.eu),
- **kurz vyhlásený Národnou bankou Slovenska** (kurzy je možné nájsť na internetovej stránke www.nbs.sk),
- **zmenárenský kurz komerčných bánk alebo zmenární** (kurzy uvedené na výpise z účtu alebo potvrdení z banky alebo zmenárne),
- **Aritmetický priemer alebo metóda FIFO** (používajú sa pri úbytku cenných papierov alebo peňažných prostriedkov v cudzej mene).

Prepočet cudzej meny sa prevedie v deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia, v deň zostavenia účtovnej závierky a to kurzom vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska platným pre deň, ktorý predchádza dňu uskutočnenia zdaniteľného plnenia alebo zmenárenským kurzom.

Česká legislatíva pripúšťa 3 druhy kurzov a to:

- **kurz vyhlásený Českou národnou bankou,**
- **pevný kurz** (kurz ČNB vyhlásený prvý deň obdobia, za ktoré účtovná jednotka používa pevný kurz)
- **skutočný kurz** (totožný so slovenským zmenárenským kurzom).

Prepočet cudzej meny sa prevedie v deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia, v deň zostavenia účtovnej závierky alebo v deň načítania agregovaných obrátov účtov a to príslušným kurzom. Rozdiel je zúčtovaný do nákladov alebo do výnos, preto ovplyvňuje výsledok hospodárenia.

Vplyv menového kurzu na účtovníctvo zakladateľa organizačnej zložky je veľký a preto mu je dôležité venovať zvýšenú pozornosť.

V prípade paralelného účtovníctva, kedy sú všetky účtovné prípady organizačnej zložky zúčtované v účtovníctve zakladateľa v mene euro, prepočítavajú sa sumy účtovných prípadov na české koruny. Dochádza tu preto k vzniku reálne neexistujúcich kurzových rozdielov, čo môže mať za následok podanie nepoctivého a nepravdivého obrazu stavu spoločnosti ako celku vrátane jej organizačnej zložky.

V prípade rozdielných mien sa preto odporúča vedenie centralizovaného účtovníctva. Odborníci radia použiť pri načítaní nasledujúce kurzy:

- u dlhodobého hmotného a nehmotného majetku, iného odpisovaného majetku, oprávok a odpisov k tomuto majetku, nákladov na predaný odpisovaný majetok použiť kurz s dátumom uskutočnenia účtovného prípadu,
- stavy, obraty a položky peňažných prostriedkov, pohľadávok, záväzkov prepočítať kurzom k dátumu prepočtu, t.j. k poslednému dňu načítacieho obdobia,
- stavy, obraty a položky ostatných aktívnych a pasívnych účtov prepočítať kurzom k dátumu uskutočnenia účtovného prípadu,
- stavy, obraty a položky na výsledkových účtoch prepočítať priemerným kurzom vyhláseným ČNB za dané obdobie.³³

Vzniknuté kurzové rozdiely zriaďovateľ účtuje výsledkovo ako finančný náklad poprípade výnos, ak ich nie je možné účtovať do vlastného kapitálu.

3.1.3.1 Účtovanie kurzových rozdielov do vlastného kapitálu

Vzhľadom na nedostatočnú úpravu vzťahu organizačnej zložky a jej zakladateľa, je možné podľa pomôcok využiť ustanovenia týkajúce sa účtovania kurzových rozdielov pri konsolidácii dcérskej spoločnosti do účtovníctva matky. Pri prepočte účtovnej závierky dcérskej spoločnosti, ktorá bola zostavená v inej mene ako sú české koruny, účtuje sa vzniknutý kurzový rozdiel súvahovo do vlastného kapitálu.

Ak by zakladateľ organizačnej zložky zúčtoval kurzové rozdiely výsledkovo do nákladov poprípade výnosov a porovnali by sme túto účtovnú závierku z fiktívnou účtovnou závierkou zakladateľa, ktorý do nej zahrnul účtovnú závierku dcérskej spoločnosti zostavenej v rovnakej mene, kde by kurzové rozdiely nevznikli, vznikol by nesúlad. Z toho vyplýva, že by mohlo dôjsť k skresleniu a podaniu nepravdivého obrazu stavu majetku podniku ako celku a jej finančnej situácie.

Odborníci vzhľadom na nedostatočnú legislatívnu úpravu odporúčajú v prípade organizačnej zložky účtujúcej v inej mene ako je česká koruna účtovať kurzové rozdiely vzniknuté z prepočtu eur na české koruny súvahovo na účet základného kapitálu
41- Základný kapitál a kapitálové fondy. Ak organizačné zložka účtuje v českých

³³Časopis účetnictví 1/2010

korunách, účtovať kurzové rozdiely výsledkovo na účet finančných nákladov 56- Finančné náklady a výnosov 66- Finančné výnosy.

Podľa doporučení Ministerstva financií ČR majú byť kurzové rozdiely zúčtované súvahovo ak:

- organizačná zložka podniká v podstatnej miere oddelene od zakladateľa,
- väčšina tržieb je realizovaná v inej mene ako je česká koruna a vývoj tejto meny nie je závislý na vývoji českej koruny,
- väčšina nákladov je v inej mene ako je česká koruna a u väčšiny z nich nie je zakladateľ v pozícii dodávateľa,
- organizačná zložka je ziskového typu, nevyžaduje pravidelnú finančnú podporu zo strany jej zriaďovateľa a nedochádza k vnútro podnikovému cashpoolingu.

3.2 Daňové aspekty podnikania

Súčasťou verejného práva je právo daňové, ktoré stanovuje povinnosť priznať a zaplatiť rôznych druhov daní. Táto povinnosť sa netýka len domácich subjektov, ale i zahraničných osôb po splnení zákonom stanovených podmienok.

3.2.1 Daň z príjmov právnických osôb

Každá právnická osoba má povinnosť platiť dane. Táto povinnosť sa vzťahuje ako na organizačnú zložku na Slovensku, tak na zriaďovateľa v Českej republike.

Povinnosti platiť daň z príjmov právnických osôb v Českej republike je ukotvená v zákone o dani z príjmov. Vzhľadom k tomu, že má Česká republika podpísanú so Slovenskom zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, príjmy nie sú zdanené dvakrát (raz na úrovni jedného štátu a druhýkrát na úrovni druhého štátu). Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia je považovaná za medzinárodnú zmluvu. V praxi môžu nastať 3 situácie:

- 1. zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia zhoršuje postavenia daňového subjektu oproti národnej legislatíve,**
- 2. zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia zlepšuje postavenia daňového subjektu oproti národnej legislatíve,**
- 3. zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia je v zhode s národnou legislatívou.**

Podľa čl. 10 Ústavy má medzinárodná zmluva vždy prednosť pred zákonom, preto sa v 1. aj v 2. Prípade použije ustanovenie zmluvy.

Zmluva o zamedzení dvojité zdanenia vylučuje dvojité zdanenie a umožňuje zakladateľovi uplatniť si daň zaplatenú na Slovensku vyňať z českých príjmov formou prostého zápočtu.

V praxi si český zriaďovateľ upraví účtovný výsledok hospodárenia za celosvetové príjmy, teda aj za príjmy z organizačnej zložky, na daňový základ dane a vypočíta si svoju daňovú povinnosť. Od tejto daňovej povinnosti má nárok odpočítať si daň zaplatenú na Slovensku. Potvrdenie o zaplatení dane na Slovensku vydá organizačnej zložke jej slovenský správca dane. Odpočet zaplatenej dane je limitovaný 2 skutočnosťami a to:

- odpočet je možný len do výšky nulového základu dane a preto nie je možné dosiahnuť pri odpočte dane stratu,
- odpočítať je možné len výšku dane, ktorá by bola zaplatená, keby bol príjem realizovaný v Českej republike. Ustanovenie Zmluvy má zmysel z toho dôvodu, že na Slovensku je sadzba dane z príjmov vyššia ako v Čechách. Na Slovensku je 23% a v Čechách 19%. Zaplatenú daň preto nie je možné uplatniť v plnej výške.

Keby Česká republika nemala podpísanú zmluvu so Slovenskom o zamedzení dvojitého zdanenia, zdaňovali by sa na Slovensku príjmy organizačnej zložky sadzbou 23% a v Čechách tieto príjmy znova sadzbou 19%.

3.2.1.1 Daňové priznanie zakladateľa

Zakladateľ podáva daňové priznania na tlačive Ministerstva financií. V daňovom priznaní zakladateľ **musí uviesť informáciu, že je inak prepojený so zahraničnou osobou.** Uvedie tiež **výšku základu dane zo slovenského daňového priznania a hodnotu zaplatenej dane.** Skutočnosti zakladateľ dokladá českému finančnému úradu **potvrdení o zaplatení dane z príjmu,** ktorému na jeho žiadosť vydá slovenský správca dane na tlačive Ministerstva financií.

Daň je možné uplatniť v českom daňovom priznaní metódou zápočtu dane. *„Ak rezident jedného zmluvného štátu poberá príjmy alebo vlastní majetok, ktorý môže byť v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy zdanený v druhom zmluvnom štáte, skôr uvedený štát povolí:*

a) znížiť daň z príjmov tohto rezidenta o sumu rovnajúcu sa dani z príjmov zaplatenej v tomto druhom, štáte,

b) znížiť daň z majetku tohto rezidenta o sumu rovnajúcu sa dani z majetku zaplatenej v tomto druhom štáte.

*Suma, o ktorú sa daň zníži, však v žiadnom prípade nepresiahne tú časť dane z príjmov alebo dane z majetku vypočítanej pred jej znížením, ktorá pomerne pripadá, podľa toho, o aký prípad ide, na príjmy alebo majetok, ktorý sa môže zdaňovať v tomto druhom štáte.*³⁴

Princíp **metódy prostého zápočtu dane** spočíva v tom, že sa daňová povinnosť zakladateľa vypočítaná zo základu dane z celosvetových príjmov, teda aj z príjmov organizačnej zložky, zníži o daň z príjmu zaplatenú v zahraničí. Daň je možné znížiť najviac do výšky dane vypočítanej podľa českej legislatívy. Toto ustanovenie má významný vplyv práve z tohto dôvodu, že na Slovensku je sadzba dane (23 %) vyššia ako v Českej republike (19 %).

Príjmy zo zahraničia sa prepočítajú na Kč kurzom používaným v účtovníctve. Podľa § 146 zákona č. 280/2004 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov, sa zaokrúhľuje:

- daň na celé koruny smerom hore,
- výsledok prepočítania meny s presnosťou na 2 desatinné miesta,
- výpočet na základe daňovej sadzby, koeficientov a ukazovateľov na 2 desatinné miesta.

Príklad č. 12:

Základ dane zakladateľa zo zdrojov v Českej republike boli 1 568 956 Kč. Základ dane jeho organizačnej zložky na Slovensku boli 10 698 . Na Slovensku bola daň zaplatená vo výške 2 460,54 . Kurz k dátumu podania daňového priznania a zaplatenia dane bol 25,86 Kč/ .

V prvom rade je potrebné prepočítať slovenský základ dane a zaplatenú daň na Kč. Prepočítaný základ dane bol 276 650,28 Kč a daň 63 629,56 Kč.

³⁴Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 238 z roku 2003, Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanění a zabránění daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku. 2003. s. 882- 889. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. Dostupné tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/238-2003-z-z.p-7184.pdf.

Celosvetové príjmy zakladateľa = 1 568 956 + 276 650,28 = 1 845 606,28 Kč

Daň z celosvetových príjmov (19 %) = 350 666 Kč

Podiel príjmov zo zahraničia na celosvetových príjmoch = $276\,650,28 / 1\,845\,606,28 = 14,99\%$

Maximálna výška započítanej dane = $350\,666 * 14,99\% = 52\,565$ Kč

Daňová povinnosť v Českej republika = $350\,666 - 52\,565 = 298\,101$ Kč

3.2.2 Daň z pridanej hodnoty

Všeobecne sa môže stať právnická osoba ako zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň na Slovensku, platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) buď dobrovoľne alebo povinne. Ak zdaniteľná osoba za 12 po sebe predchádzajúcich kalendárnych mesiacov prekročí obrat 49 790 €, má povinnosť podať daňovému úradu žiadosť o registráciu najneskôr do 20. dňa nasledujúceho mesiaca, v ktorom bol prekročený obrat. Dobrovoľne sa je možné registrovať aj bez prekročenia stanovenej výšky obratu na základe žiadosti a predložení potrebných dokumentov.

Organizačná zložka nemá na Slovensku sídlo ani miesto podnikania, preto môže byť považovaná za zdaniteľnú osobu len ak má na území Slovenskej republiky prevádzkareň.

Definícia pojmu prevádzkarne je rozdielna od definície stálej prevádzkarne alebo prevádzkarne podľa živnostenského zákona. Podľa zákona č. 222/2004 Z. z., zákon o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, sa prevádzkarňou rozumie „***stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania.***“³⁵

V minulosti dochádzalo k nezrovnalostiam pri výklade tohto pojmu. Daňové riaditeľstvo považovalo za jediné kritérium vzniku prevádzkarne zápis organizačnej zložky v obchodnom registri. Na podnet Súdneho dvora Európskych spoločenstiev pri nejasnom postupne posudzovania vzniku prevádzkarne bol vydaný pokyn k tejto problematike s cieľom zabezpečiť jednotný výklad. Pokyn neberie do úvahy len jedno

³⁵ § 4 ods. 7 zákona č. 222 z dňa 6. apríla 2004, o dani z pridanej hodnoty, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2004, čiastka 97, s.2319. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/222-2004-z-z.p-7818.pdf.

kritérium vzniku prevádzkarne, ale aj ďalšie faktory a to nezávislé vykonávanie ekonomickej činnosti, personálne a materiálne vybavenie. „Pod pojmom prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z., zákon o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov je potrebné rozumieť stále miesto vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem (vykonávanie činnosti na pokračujúcej báze resp. opakovane) a ktoré disponuje na jednej strane materiálnym vybavením potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta (napr. kancelárske priestory, v ktorých alebo z ktorých poskytuje svoje plnenia) a na strane druhej personálnym vybavením (personál resp. zamestnanci, ktorí sú stále k dispozícii na uvedenom mieste) potrebným na vykonávanie uvedenej ekonomickej činnosti z tohto miesta.“³⁶

Stálosť prevádzkarne znamená trvalosť poskytovaných činností spojené s **ľudským a materiálnym kapitálom**. Prevádzkareň preto musí mať zamestnancov s právomocou činiť rozhodnutia, ktoré majú za cieľ uzatvorenie zmlúv, zjednávať obchody, vykonávať ekonomickú činnosť s predmetom podnikateľskej činnosti organizačnej zložky zapísaného v Obchodnom registri. Z tejto činnosti musí plynúť organizačnej zložke príjem.

Dĺžka zdaňovacieho obdobia sa odvíja od výšky obratu za predchádzajúci kalendárny rok. Ak bol obrat nižší ako 331 939,19 €, zdaňovacím obdobím je kalendárny štvrt'rok. Inak je zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac. Kalendárny mesiac si je možné zvoliť ako zdaňovacie obdobie aj bez prekročenia limitného obratu po oznámení tejto skutočnosti správcovi dane. Daňové priznanie je povinná podať prevádzkareň do 25. dňa po skončení zdaňovacieho obdobia, kedy je aj vypočítaná daň splatná. Súhrnné hlásenie je povinná podať do 20. dňa po skončení zdaňovacieho obdobia a výkaz Intrastat do 15. dňa po mesiaci, ktorého sa hlásenie týka. Ak organizačná zložka nespĺňa definíciu prevádzkarne podľa zákona č. 222/2004 Z. z., zákon o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, a vykonáva

³⁶ DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY, BANSKÁ BYSTRICA, *Usmernenie k uplatňovaniu § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty*. [online]. Jún 2009 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/usm_par4dph.pdf.

činnosti, ktoré sú predmetom DPH, má povinnosť registrovať sa na Daňovom úrade Bratislava I. Táto povinnosť sa na ňu vzťahuje aj bez prekročenia obratu.³⁷

3.2.2.1 DPH pri dodaní tovaru a služieb medzi zakladateľom a organizačnou zložkou³⁸

Organizačná zložka ako formálne odlúčená časť zakladateľskej spoločnosti nemôže vstupovať so zakladateľom do obchodnej – záväzkových vzťahov. Vzájomné dodanie tovaru a služieb je považované za vnútropodnikové plnenie. Vzájomná fakturácia prebieha formou vnútropodnikových faktúr, t.j. bez DPH. Dodanie služieb nebude vstupovať do daňového priznania k DPH ani do súhrnného hlásenia, ale k dodaniu tovaru ako huteľného majetku sa táto povinnosť už vzťahuje. Jedná sa o tzv. **premiestnenie obchodného majetku**, čím sa rozumie „odoslanie alebo preprava majetku z tuzemska do iného členského štátu pre uskutočnenie jeho ekonomických činností v inom členskom štáte.“³⁹. Toto premiestnenie sa považuje:

- zo strany štátu, z ktorého je tovar prepravený do iného členského štátu, **za dodávku tovaru do iného členského štátu**,
- zo strany štátu, do ktorého je tovar prepravený, **za nadobudnutie tovaru z iného členského štátu**.

Môže tu vzniknúť výnimka, kedy nie je premiestnenie považované za dodanie alebo nadobudnutie tovaru z iného členského štátu napr. pri jeho dočasnom použití na výkon činností.

³⁷ § 5 zákona č. 222 z dňa 6. apríla 2004, o dani z pridanej hodnoty a o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2004, čiastka 97, s.2319. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/222-2004-z-z.p-7818.pdf.

³⁸ KRŇÁČOVÁ, Olga. *Organizačná zložka podniku umiestnená na Slovensku*. [online]. 01.09.2010 [cit. 2013-03-21]. Dostupný z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d26188v34553-organizacni-slozka-podniku-umistena-na-slovensku/>.

³⁹ § 13 odst. 7 zákona č. 235 z dňa 1. apríla 2004, o dani z pridanej hodnoty a o zmene a doplnení niektorých zákonov. 2004. In: *Zbierka zákonů*. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_690.html?year=0.

Príklad č. 13:

Český zakladateľ zašle do svojej slovenskej organizačnej jednotky výpočtovú techniku.

V českom daňovom priznaní sa hodnota techniky uvedie medzi dodanie tovaru do iného členského štátu a do súhrnného hlásenia. V slovenskom daňovom priznaní prizná organizačná zložka daň z hodnoty techniky pri poriadení tovaru z iného členského štátu a uplatní si nárok na odpočet.

3.2.3 Vlastníctvo nehnuteľnosti

Vlastníkom nehnuteľnosti na území Slovenskej republiky môže byť akákoľvek fyzická alebo právnická osoba bez ohľadu na jej občianstvo alebo bydlisko. Vlastníkom môže byť aj zahraničná osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby bez právnej subjektivity. Vlastníkom je osoba zapísaná ako vlastník v katastri nehnuteľností. Z vlastníctva nehnuteľnosti majiteľovi vyplýva právo užívať nehnuteľnosť, nakladať s ňou podľa vlastného zváženia, prenechať užívanie tretej osobe a povinnosť platiť daň z nehnuteľnosti a miestny poplatok

za komunálny odpad a drobné stavebné úpravy v obci. Majetkovým daniam sa venuje zákon č. 582/2004 Z.z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, v znení neskorších predpisov. Podľa tohto zákona je daň z nehnuteľností považovaná za miestnu daň.

Organizačná zložka môže nadobudnúť vlastníctvo k nehnuteľnosti aj bez toho, aby mala právnu subjektivitu. Majiteľom môže byť dokonca i zakladateľ organizačnej zložky ako zahraničná osoba. Na obe osoby sa vzťahujú všetky práva a povinnosti vyplývajúce z vlastníctva podľa slovenských právnych predpisov.

Majiteľom nehnuteľnosti sa môže stať organizačná zložka aj jej zakladateľ. Z tohto dôvodu môžu v praxi nastať 2 situácie:

- **majiteľom je organizačná zložka zahraničnej osoby**
- **majiteľom je zahraničná osoba ako zakladateľ organizačnej zložky a v nehnuteľnosti organizačná zložka sídli a má v nej miesto skutočného vedenia.**

V prvom prípade, kedy je **vlastníkom samotná organizačná zložka**, je v katastri nehnuteľnosti miestne príslušnom podľa fyzického miesta, kde sa nehnuteľnosť nachádza, zapísaná organizačná zložka ako vlastník. Organizačná zložka je síce súčasťou zakladateľskej zahraničnej spoločnosti, je v jej vlastníctve, sama o sebe nemá právnu subjektivitu, ale právo vlastníctva nehnuteľnosti má na Slovensku zaručené. Právo nemôže zakladateľ žiadnym

spôsobom ovplyvniť. V prípade exekučného titulu českej zakladateľskej spoločnosti nemá český exekútor zákonné právo urobiť na nehnuteľnosť vo vlastníctve organizačnej zložky exekučné záložné právo. Český zakladateľ nemá bez povolenia organizačnej zložky ani právo založenia nehnuteľnosti. Daňové priznanie podáva zakladateľ vo svojom mene na miestne príslušnom mestskom alebo obecnom úrade podľa geografického umiestnenia nehnuteľnosti. Zakladateľovi je daň následne na základe daňového priznania daň vyrúbená a česká osoba ju má povinnosť zaplatiť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti výmeru, čím je považovaný deň doručenia výmeru.

V druhom prípade je **vlastníkom česká právnická osoba**. Tá môže prenechať právo užívania svojej organizačnej zložke, umiestniť v nehnuteľnosti sídlo organizačnej zložky, zriadiť v nej jej miesto skutočného vedenia a pod. Podľa platnej legislatívy nemôže podpísať s organizačnou zložkou nájomnú zmluvu, lebo by ju podpisovala sama so sebou. Môže na ňu ale previesť právo užívať nehnuteľnosť na základe interného dokumentu formou smernice. Na jej základe je možné, aby priame náklady spojené s nehnuteľnosťou bolo možné zúčtovať v účtovníctve organizačnej zložky a boli považované za daňovo uznateľný výdavok. Organizačná zložka si môže na seba napísať zmluvu o dodávkach elektriny, plynu, vody a odpadu. Daň je možné vnútropodnikovou faktúrou prefakturovať na organizačnú zložku.

3.2.4 Vlastníctvo motorového vozidla

Osobné motorové vozidlo do 3,5 tony podlieha cestnej dani Českej republiky registrované na českú právnickú osobu v prípade, ak je používané k podnikaniu alebo k činnosti, z ktorej príjmy sú predmetom dane z príjmov na území Českej republiky. Ak je auto registrované na českú právnickú osobu používané na území Slovenskej republiky, českej cestnej dani nepodlieha.⁴⁰

Na Slovensku podlieha zdaneniu osobné motorové vozidlo do 3,5 tony slovenskej cestnej dani používané na území Slovenska a registrované na slovenskú osobu ak je používané k podnikaniu alebo k činnosti, z ktorej príjmy sú predmetom dane.⁴¹

⁴⁰Zákon č. 16 z dňa 21. prosince 1993 o daních z příjmu, o změně a doplnění některých zákonů. In: *Sbírka zákonů*. 1993. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_3147.html?year=0.

⁴¹Zákon č. 87 z dňa 23. marca 1994 o cestnej dani, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1994, čiastka: 24, s. 446- 451. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/87-1994-z-z.p-2809.pdf.

Ak dá zakladateľ organizačnej zložke k dispozícií osobné motorové vozidlo, ktoré je následne využívané v zahraničí, mala by sa **organizačná zložka zapísať do technického preukazu ako prevádzkovateľ vozidla a registrovať sa ako prevádzkovateľ** tohto vozidla na Slovensku. Následne automobil podlieha slovenskej cestnej dani, ktorú má organizačná zložka povinnosť zaplatiť.

4 Praktické aspekty podnikania vybranej obchodnej spoločnosti v Slovenskej republike

Podnikanie mimo domovskú krajinu je spojené s množstvom prekážok. Tie sprevádzajú osobu, ktorá chce podnikat' v zahraničí, od získania povolenia k činnosti až cez prvé roky podnikania. Dôvodom je rôzna legislatívna úprava podnikania.

Nasledujúca kapitola je venovaná praktickej aplikácii právnych, účtovných a daňových aspektov podnikania spoločnosti XY s.r.o. prostredníctvom firmy AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby. Kapitola popisuje postup založenia firmy AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby. Jej súčasťou je ďalej oddelené riešenie vytipovaných problémových oblastí, ktoré môžu medzi zakladateľom a organizačnou zložkou vzhľadom na predmet ich podnikania vzniknúť. Tiež obsahuje komplexný pohľad na praktické účtovné a daňové postupy, s ktorými prichádza spoločnosť XY s.r.o. a jeho organizačná zložka do kontaktu, prostredníctvom názorného príkladu. Príklad obsahuje prvotné účtovné operácie spojené so založením organizačnej zložky, zjednodušené účtovné operácie organizačnej zložky AB, ich preklopenie do účtovníctva zakladateľa a spracovanie daňových priznaní oboch účtovných jednotiek. Súčasťou je aj návrh prevodového mostíku problémových oblastí ako návod na preklopenie účtovných operácií a tým preklopenie rôznej legislatívnej úpravy na Slovensku a v Čechách.

Kapitola vychádza z reálnej situácie pri vzniku firmy AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby a v priebehu účtovného obdobia. Vzhľadom na veľký rozsah a stanovisko zakladateľa spoločnosti XY s.r.o. sú niektoré informácie zamlčané a pozmenené. Zjednodušené boli napríklad na žiadosť firmy XY s.r.o. účtovné rozvrhy oboch účtovných jednotiek.

4.1 Predstavenie spoločnosti XY s.r.o. a jej organizačnej zložky AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby

Spoločnosť XY s.r.o. bola založená v roku 2010. Vlastníkmi spoločnosti sú 4 spoločníci, z ktorých 2 spoločníci vlastnia po 40 % a 2 spoločníci po 10 %. Majoritní spoločníci sú súčasne i konateľmi spoločnosti a za spoločnosť jednajú obaja spoločne a nerozdielne.

XY s.r.o. sa radí medzi menšie podniky s počtom zamestnancov 135 k 31.12.2012. Zaoberá sa **pohostinskou a reštauračnou činnosťou**. Prevádzkuje sieť 16 reštauračných zariadení po celej Českej republike.

V súčasnej dobe má lukratívnu možnosť expandovať na Slovensko a prevziať zabehnuté reštauračné zariadenie v obchodnom centre.

Investícia je dlhodobá a zmluva je podpísaná na dobu určitú 4 roky s opciou na ďalšie 4 roky. Z tohtodôvodu sa vedenie spoločnosti XY s.r.o. rozhodlo túto možnosť prijať a založiť si na Slovensku organizačnú zložku. Dôvodom založenie organizačnej zložky a nie slovenskej obchodnej spoločnosti je predpoklad krátkodobej činnosti a uľahčenie ukončenia podnikania.

Dňa 13.08.2011 podpísala materská spoločnosť XY s.r.o. zmluvu o budúcej zmluve na nájom obchodnej jednotky reštauračné zariadenie so slovenským obchodným centrom. Zmluvu podpísala za zmluvnú stranu budúci nájomca zakladateľská spoločnosť XY s.r.o. vzhľadom k tomu, že ku dňu podpisu zmluvy organizačná zložka ešte neexistovala. Zmluva obsahuje špeciálny článok, ktorým sa spoločnosť XY s.r.o. zaväzuje založiť si na Slovensku organizačnú zložku alebo slovenskú obchodnú spoločnosť najneskôr ku dňu podpisu riadnej nájomnej zmluvy. Zmluva obsahuje aj článok, ktorý ukladá budúcemu nájomcovi povinnosť najneskôr do 1 mesiaca od podpisu Zmluvy zložiť v mene budúcej organizačnej jednotky alebo slovenskej právnickej osoby peňažnú zábezpeku vo výške 12 000 . Peňažná zábezpeka má slúžiť ako ochrana budúceho prenajímateľa obchodných priestorov pre prípad platobnej neschopnosti budúceho nájomcu alebo iného poškodenia budúceho prenajímateľa.

Rozhodnutie o založení organizačnej zložky a nie slovenskej obchodnej spoločnosti bolo vydané spoločnosťou XY s.r.o. na základe právnej konzultácie jej vedenia s právnym a daňovým odborníkom. Dôvodom sú predpokladané veľké a časté finančné toky medzi zakladateľom a organizačnou zložkou nie len pri jej zakladaní, ale aj v prvých rokoch podnikania.

4.2 Založenie organizačnej zložky AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby

Založenie organizačnej zložky zahraničného podniku je komplikovaný proces. Spoločnosť XY s.r.o. sa preto rozhodla najatť si na tento úkon právnu kanceláriu. Právny zástupca požadoval k zakladaniu doložiť zakladateľskú listinu spoločnosti XY s.r.o., jej výpis z obchodného registra, oznámenie osobných údajov vedúceho organizačnej zložky

a predloženie dokumentov povoľujúce umiestniť miesto vedenia organizačnej zložky v nehnuteľnosti na území Slovenskej republiky. Následne advokát spracoval dokumenty:

- rozhodnutie o zriadení organizačnej zložky,
- súhlas vlastníka nehnuteľnosti o zápise sídla spoločnosti do Obchodného registra,
- podpisový vzor vedúceho organizačnej zložky,
- dokumentáciu pre obchodný register,
- formulár na vydanie osvedčenia o živnostenskom oprávnení,
- dokumentáciu pre živnostenský úrad,
- návrh na zápis do obchodného registra.

Spracované dokumenty nebolo možné priložiť k diplomovej práci, nakoľko si to vedenie spoločnosti XY s.r.o. neželalo.

Rozhodnutie o zriadení organizačnej jednotky bolo podpísané dňa 10.12.2012. Spoločnosť XY s.r.o., organizačná zložka zahraničného podniku, vznikla dňa 11.1.2013 zápisom do obchodného registra. Založenie spoločnosti trvalo po dodaní všetkých potrebných dokumentov necelé 2 mesiace.

4.3 Účtovná a daňová analýza spoločnosti XY s.r.o. a AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby

Organizačná zložka AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, na Slovensku aj jej zakladateľská spoločnosť XY s.r.o. v Českej republike sú považované za účtovné jednotky. Majú povinnosť viesť podvojné účtovníctvo v súlade s právnymi predpismi danej krajiny. Účtovné obdobie majú zhodné a to kalendárny rok.

Na základe podrobnej analýzy predmetu podnikania a účtovných operácií spoločnosti XY s.r.o. a AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, boli vytipované problémové oblasti. Nasledujúce podkapitol popíšu ich spôsoby riešenia firmou XY s.r.o. a jej organizačnou zložkou. Jedná sa o účtovné prípady ohľadom:

- **gastro zariadenia** poriadeneho na leasing a využívaného organizačnou zložkou k dosiahnutiu zdaniteľných príjmov na Slovensku,
- **osobného automobilu** Škoda Octavia prevezeného z majetku zakladateľa a prideleného k užívaniu vedúcemu organizačnej zložky k služobným účelom,
- **personalistiky**, zamestnanie zamestnancov v organizačnou zložke a ich výkon práce u zakladateľa alebo naopak.

4.3.1 Gastro zariadenie

AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, uzatvorila **leasingovú zmluvu na vybavenie kuchyne** v celkovej hodnote 44 185,67 bez DPH. Vybavenie obsahuje pracovné a drezové stoly, police, regáli, variče, sporáky, horáky, digestory, fritézy. Doba leasingu je 36 mesiacov, ročný úrok je vo výške 3,5 %, prvá zvýšená splátka je vo výške 13 168,20 bez DPH, ostatné splátky sú vo výške 984 bez DPH a odkupná cenou 50 bez DPH, ktorá je súčasťou 1. zvýšenej splátky.

Gastro vybavenie **spĺňa definíciu súboru hnutelných vecí**. Vybavenie má samostatne – technické určenie, dobu použiteľnosti dlhšiu ako 1 rok a vstupnú cenu vyššiu ako 996 €. Z účtovného pohľadu organizačná zložka spĺňa definíciu ekonomického vlastníka a používateľa tohto majetku. Organizačná zložka ako osoba bez právnej subjektivity môže o tomto majetku účtovať a zaradiť ho do užívania ako dlhodobý hmotný majetok. Mesačné splátky leasingu vrátane úrokov a poistného sa účtujú do nákladov a sú považované za daňovo uznateľný výdavok.

Tab. 4.1 Zaúčtovanie úč. pr. ohľadom gastro zariadenia u organizačnej zložky v

Popis účtovnej operácie	Čiastka	MD	D
Podpis leasingovej zmluvy:			
obstarávacia cena: a) bez DPH	44 185,67	042	
b) DPH 20 %	8 837,13	343	
c) spolu	53 022,8		474
Predpis 1. zvýšenej leasingovej splátky:			
a) istina	13 168,20	474	
b) DPH 20 % z istiny	2 633,64	343	
c) spolu	15 801,84		321
Úhrada 1. zvýšenej leasingovej splátky	15 801,84	321	221
Zaradenie gastro zariadenia do užívania	44 185,67	022	042
Predpis leasingovej splátky: a) istina	811	474	
b) úrok	90	568	
c) poplatky	83	548	
d) DPH	196,8	343	
e) spolu	1 180,8		325
Úhrada leasingovej splátky a poistného	1 266,8	325	221

Zdroj: vlastné spracovanie

Organizačná zložka má nastavené **úctovné odpisy v rovnakej výške ako daňové**. Vybavenie patrí do **úctovnej skupiny č. 2** s dobou odpisovania 6 rokov. Úctovná jednotka si zvolila rovnomerné odpisovanie. Z tohto dôvodu pri úprave hospodárskeho výsledku na daňový základ dane úctovnej jednotke nevzniknú pripočítateľné ani odčítateľné položky od základu dane z dôvodu nerovnosti úctovných a daňových odpisov.

Na základe zmeny legislatívy od 31.12.2011 už nie je možné v 1. roku odpisovania uplatniť odpis v plnej výške. Je možné uplatniť len jeho pomernú časť, ktorá predstavuje krátený odpis opočet mesiacov od zariadenia do užívania. Odpisy sa zúčtujú do účtovníctva účtovným zápisom na vrub účtu 551 – Odpisy DHM a DNMa v prospech účtu 082 – Oprávky k samostatným hnutelným veciam a súboru hnutelných vecí.

Tab. 4.2 Výpočet odpisov gastro zariadenia u organizačnej zložky v

Rok	Výpočet odpisu	Výška odpisu	Uplatnený odpis	Neuplatnený odpis	Zostatková cena
2013	$44185,67 \div 6$	7 364,28	$7\,364,27 \div 12 \times 6$ $= 3\,683$	$7\,364,28 - 3\,683$ $= 3\,681,28$	40 502,67
2014	$44185,67 \div 6$	7 364,28	7 365,00	0	33 137,67
2015	$44185,67 \div 6$	7 364,28	7 365,00	0	25 772,67
2016	$44185,67 \div 6$	7 364,28	7 365,00	0	18 407,67
2017	$44185,67 \div 6$	7 364,28	7 365,00	0	11 042,67
2018	$44185,67 \div 6$	7 364,28	7 365,00	0	3 677,67
2019	$44185,67 \div 6$ (maximálne 3 677,67)	3 677,67	3 677,67	0	0,00

Zdroj: vlastné spracovanie

Pri predaní účtovných informácií spoločnosti XY s.r.o. je potrebné podrobnejšie analyzovať účtovné operácie vzhľadom k tomu, že sa leasing v Českej republike účtuje iným spôsobom. Prevodový mostík by mal obsahovať postupy pri preklopení účtovných operácií ohľadom majetku poriadeneho na leasing.

4.3.2 Osobný automobil

XY s.r.o. dala do užívania vedúcemu organizačnej zložky k pracovným účelom osobný automobil Škoda Octavia 1,6 TDI na dobu do 1 roka. Po skončení tejto lehoty zakladateľ predpokladá, že organizačná zložka dosiahne zisk, ktorý bude možné použiť na kúpu nového automobilu. Osobný automobil bol zaradený do obchodného majetku

zakladateľa v roku 2011 v obstarávacej cene 456 879 Kč. Automobil bol v spoločnosti XY s.r.o. zaradený v odpisovej skupiny č. 2, odpisoval sa zrýchlene po dobu 5 rokov.

Organizačná zložka aj keď nie je zapísaná v technickom preukaze ako vlastník motorového vozidla, **je považovaná za jeho ekonomického vlastníka**. Má preto povinnosť majetok zaradiť do užívania a účtovať o ňom vo svojom účtovníctve. Do užívania sa auto zaradí v ocenení podľa preberacieho protokolu, t.j. v zostatkovej cene u zakladateľa prepočítanej na kurzom k dátumu predania (kurz 1 / 25, 669 Kč).

Zakladateľ má podľa českých zákonov právo zúčtovať a daňovo uplatniť polovičný odpis za rok 2013. Ročný odpis zakladateľa za rok 2013 je vo výške 109 651 Kč, polovičný odpis je vo výške 54 826 Kč. Zostatková cena predaného automobilu je po uplatnení polovičného odpisu je u zakladateľa 164 476 Kč, po prepočítaní kurzom je jeho hodnota 6 407,57 .

Tab. 4.3Zaúčtovanie úč. pr. ohľadom automobilu u organizačnej zložky

Č. úč. pr.	Text	Čiastka	MD	D
1.	Predania automobilu na základe preberacieho protokolu	6 407,57	022	379

Zdroj: vlastné spracovanie

Organizačná zložka ako ekonomický vlastník **má právo automobil odpisovať**. Účtovná jednotka má rovnako ako zakladateľ nastavené účtovné odpisy v rovnakej výške ako daňové. Automobil bol zaradený do účtovnej skupiny č. 1 (doba odpisovania 4 roky) a účtovná jednotka si zvolila zrýchlené odpisovanie.

Tab. 4.4Odpisový plán automobilu v u organiza čnej zložky

Rok	Výpočet odpisu	Odpis uplatnený	Výška odpisu neuplatneného	Zostatková cena
2013	$[(6\,407,57 \div 4) \div 12] = 1\,601,885$	1469,00	132,89	4 805,68
2014	$2 \times 4\,805,68 \div (5 - 1) = 2\,402,83$	2 403,00	0,00	2 402,68
2015	$2 \times 2\,402,68 \div (5 - 2) = 1\,601,787$	1 602,00	0,00	800,68
2016	$2 \times 800,68 \div (5 - 3) = 800,68$	800,68	0,00	0,00
2017	132,89 (neuplatnený odpis z roku 2013)	132,89	0,00	0,00
Σ	---	6407,57	---	---

Zdroj: vlastné spracovanie

Zakladateľ firma XY s.r.o. na konci mesiaca pri predaní účtovnej dokumentácie majetok zaradí do užívania na majetkový účet analyticky vyčlenený pre majetok organizačnej zložky. V priebehu obdobia účtuje o odpisoch podľa pôvodného odpisového plánu. Po vrátení automobilu sa zúčtuje úplne opačne. Majetok sa vyradí z podsúvahovej evidencie, odúčtuje sa z analytického majetkového účtu organizačnej zložky a zaúčtuje sa na majetkový účet zakladateľa.

Tab. 4.5 Odpisový plán automobilu u zakladateľa v Kč

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	Zostatková cena
2011	$456\,879 \div 5 = 91\,376$	91 376	365 503
2012	$2 \times 365\,503 \div (6 - 1) = 146\,201$	146 201	219 302
2013	$2 \times 219\,302 \div (6 - 2) = 109\,651$	109 651	109 651
2014	$2 \times 109\,651 \div (6 - 3) = 73\,101$	73 101	36 550
2015	$2 \times 36\,550 \div (6 - 4) = 36\,550$	36 550	0
Σ		456 879	456 879

Zdroj: vlastné spracovanie

Dočasné premiestnenie automobilu nie je považované za premiestnenie obchodného majetku do iného členského štátu, preto nevstupuje do súhrnného hlásenia, nevzniká nárok na odpočet ani povinnosť priznať DPH.

4.3.3 Personalistika

Pri zamestnávaní zamestnancov môžu nastať 2 prípady:

- a) zamestnanci vykonávajú prácu len pre organizačnú zložku,
- b) zamestnanci vykonávajú prácu pre organizačnú zložku aj jej zakladateľa.

Organizačná zložka AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, podpísala dňa 11.1.2013 **pracovnú zmluvu zo zamestnancom**, ktorý nastúpi do práce 1.2.2013 na pracovnú pozíciu „**vedúci prevádzky**“ (stupeň náročnosti 3) s hrubou mzdou 900 . Prevádzkar bol vyslaný na výkon práce k zakladateľovi za účelom jeho zaškolenia od 1.2.2013 do 28.2.2013 s čím vyslovil súhlas v dodatku k pracovnej zmluve. Zakladateľ a organizačná zložka sa vzájomne dohodli na vnútornom predpise, ktorý upravuje vyslanie prevádzkara. Vnútny predpis obsahuje nasledujúce ustanovenia:

- mzdové náklady nesie organizačná zložka, ktorá rovnako za obdobie vyslania vyplatí vyslanému zamestnancovi mzdu,
- pred vyslaním na výkon práce musí mať zamestnanec vystavený zo Sociálnej poisťovne formulár E101,
- zakladateľ má povinnosť v prvý deň vyslania na výkon práce vyslaného zamestnanca preškoliť v rámci BOZP a PO,
- v prípade pracovného úrazu v rámci výkonu práce pre zakladateľa vyplatí náhradu organizačná zložka, ktorá následne náhradu prefakturuje ,
- organizačná zložka zúčtuje náklady na vyslanie na základe interného dokladu,
- nákladmi na vyslanie sa rozumie hrubá mzda vyslaného zamestnanca, sociálne a zdravotné poistenie, ktoré musí organizačná zložka odvádzať poisťovniam za vyslaného zamestnanca, cestovné náklady, ubytovanie a stravné,
- ostatné náklady, ktoré vzniknú organizačnej zložke v súvislosti s vyslaním je možné zúčtovať len na základe písomnej zmeny alebo dodatku k vnútornému predpisu.

Tab. 4.6 Zúčtovanie mzdy prevádzkara u org. zl. v

Č. úč. pr.	Text	Dátum	Čiastka	MD	D
1.	Predpis hrubej mzdy vedúceho organizačnej zložky	1.3.2013	900,00	521	331
2.	Zrážka sociálneho a zdravotného poistenia za zamestnávateľa	1.3.2013	316,80	524	336
3.	Zrážka sociálneho a zdravotného poistenia za zamestnanca z jeho mzdy	1.3.2013	120,60	331	336
4.	Zrážka dane zo mzdy zamestnanca	1.3.2013	88,93	331	342
5.	Zrážka príspevku zamestnanca na stravenky vo výške 45 %	1.3.2013	27,00	331	333
6.	Výplata straveniek zamestnancovi	15.3.2013	60,00	333	213
7.	Platba sociálneho a zdravotného poistenia	18.3.2013	437,40	336	221
8.	Platba dane	18.3.2013	88,93	342	221
9.	Platba čistej mzdy zamestnanca	20.3.2013	690,47	331	221

Zdroj: vlastné spracovanie

Minimálna mzda je v Českej republike 8 000 Kč. Túto čiastku hrubá mzda prevádzkara prevyšuje, preto nedôjde k zníženiu postavenia vyslaného zamestnanca z pohľadu vyslania na výkon práce.

Zamestnávateľ vypláca zamestnancovi stravovacie poukážky v hodnote 3 , na ktoré prispieva maximálnou sumou a to 1,65 / 1 ks, čo predstavuje 55 % hodnoty gastro lístka. Zvyšnú časť si hradení zamestnanec sám a zamestnávateľ mu ju strháva zo mzdy. V Českej republike nie je stanovená minimálna hodnota stravného, preto rovnako ako v prípade s hrubou mzdou nedochádza k zníženiu postavenia vyslaného zamestnanca.

Prevádzkarovi vznikli cestovné náklady na dopravu pri cestovaní za zakladateľom do Českej republiky a nákladmi za ubytovanie vo výške 1 046 . Prevádzkar zdokladoval sumu cestovnými lístkami a dokladom o zaplatení za ubytovanie, ktoré odovzdal účtovnému oddeleniu organizačnej zložky.

Tab. 4.7 Kalkulácia nákladov org. zl. na vyslaného zamestnanca v

Hrubá mzda	900,00
Sociálne a zdravotné poistenie za zamestnávateľa	316,80
Cestovné náklady a ubytovanie	1 046,00
Stravné (20*1,65)	33,00
Spolu:	2 295,80

Zdroj: vlastné spracovanie

Organizačná zložka vystavila vnútropodnikovú faktúru zakladateľov na čiastku 2 295,80 . Faktúra bola vystavená bez DPH.

Tab. 4.8 Zaúčtovanie vnútropodnikovej faktúry u org. zl. v

Č. úč. pr.	Popis účtovnej operácie	Čiastka	MD	D
1.	Vystavenie vnútropodnikovej faktúry	2 295,80	379	602

Zdroj: vlastné spracovanie

4.3.4 Spoločnosť AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby

AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, musí podľa zákona č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, ku dňu vzniku otvoriť účtovné knihy a zostaviť vstupnú súvahu ku dňu zápisu do obchodného registra, t.j. k 11.1.2013. Účtovný rozvrh organizačnej zložky je priložený v *Prílohe č 5*.

Spoločnosť sa dňa 22.1.2013 registrovala na daňovom úrade k platbe dani z príjmovprávnických osôb a k zrážaniu preddavkov na daň z príjmov svojich zamestnancov. Tiež sa dobrovoľne registrovala k dani z pridanej hodnoty. Daňový úrad jej pridelil IČ DPH a DIČ.

Zakladateľ sa rozhodol po konzultácií so svojim správcom dane pre použitie spôsobu účtovania účtovných operácií organizačnej zložky **oddeleným vedením účtovníctva**. Na základe tohto rozhodnutia vydal internú smernicu, ktorá bližšie popisuje spôsob vedenia účtovníctva organizačnej zložky a prevodový mostík k preklopeniu účtovných operácií z účtovníctva organizačnej zložky do svojho účtovníctva.

4.3.4.1 Vstupná súvaha

Prvé účtovné zápisy pri otváraní účtovných kníh u obchodnej spoločnosti s ručením obmedzeným je účtovanie o základnom kapitále. Organizačná zložka nemá základný kapitál. Zriaďovateľ jej poskytne buď jedno rázovú finančnú podporu alebo ju pravidelne podporuje v prípade neziskovej organizačnej zložky, ktorá je založená len za účelom podpornej a pomocnej činnosti zakladateľa.

Spoločnosť AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, je typ ziskovej organizačnej zložky, ktorá realizuje výkon na území Slovenska. Zakladateľ z tohto dôvodu poskytol organizačnej zložke jedno rázovú finančnú a hmotnú výpomoc pri jej zakladaní.

Pred vznikom spoločnosti AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, plynuli medzi zakladateľom a budúcou organizačnou zložkou peňažné toky:

- XY s.r.o. sa zaviazala dňa 13.8.2011 v mene svojej budúcej organizačnej zložky na základe podpisu zmluvy o budúcej nájomnej zmluve zložiť peňažnú zábezpeku na pripravovaný projekt na Slovensku 12 000 , čo predstavuje 290 220 Kč (kurz ČNB 1 / 24,185 K €),
- peňažnú zábezpeku zaplatila spoločnosť XY s.r.o. dňa 12.9.2011 vo výške 294 240 Kč (kurz ČNB 1 / 24,520 K €),
- XY s.r.o. predala budúcemu vedúcemu organizačnej zložky dňa 23.10.2012 na základe výdajného pokladničného dokladu peňažné prostriedky v hotovosti vo výške 1 500 na prvotné výdavky spojené so založením org anizačnej zložky, čo predstavuje 37 358 Kč (kurz ČNB 1 / 24, 905 K €),

- budúci vedúci organizačnej zložky zaplatil dňa 25.10.2012 advokátskej kancelárii zálohu vo výške 1 000 za založenie organizačnej zložky,
- XY s.r.o. previedla dňa 13.1.2013 na základe výpisu z účtu peňažné prostriedky vo výške 1 500 000 Kč na prvotné výdavky spojené so založením organizačnej zložky a rozbehnutím podnikania, čo predstavuje 58 559,44 (kurz ČNB 1 / 25,615 K č).

Tab. 4.9 Vstupná súvaha spoločnosti AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, v

AKTÍVA		PASÍVA	
211- Pokladňa	1 500	379- Ostatné záväzky	72 059
221- Bežný účet	58 559		
315- Ostatné pohľadávky	12 000		
Σ aktív =	72 059	Σ pasív =	72 059

Zdroj: vlastné spracovanie

4.3.4.2 Súvislý príklad na účtovanie behom účtovného obdobia

Na začiatku kalendárneho mesiaca evidovala organizačná zložka počiatočné stavy účtov, ktoré uvedené v tabuľke 4.11 Počiatočné stavy účtov na začiatku účtovného obdobia.

Tab. 4.10 Počiatočné stavy účtov na začiatku kalendár. mesiaca u org. zl. v

Účet	Stav k poslednému dňu predchádzajúceho mesiaca
022	50 593,24
082	- 1 284,00
211	12 123,16
213	863,00
221	33 630,00
311	2 500,00
315	12 000,00
321	3 093,00
333	217,80
379	68 592,00
474	38 522,60

Zdroj: vlastné spracovanie

V spoločnosti AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, vznikli v priebehu mesiaca nasledujúce účtovné prípady:

- tržba za predaj tovaru hodnote 18 562,67 bez DPH , ktorá bola následne prevedená v plnej výške na bežný účet,
- nakúpené suroviny v hodnote 11 056 bez DPH od daňového platcu (zásoby účtuje účtovná jednotka spôsobom B),
- faktúra za víno ako reprezentačný predmet v hodnote 1 888 bez DPH od daňového platcu,
- faktúra za spotrebu vody, elektriny, tepla a chladu v hodnote 1 256 bez DPH od daňového platcu,
- splátka leasingu vo výške 984 bez DPH vrátane poi stenia a úrokov (nadväzuje na kapitolu 4.3.1 Gastro zariadenie),
- spoločnosť má 7 zamestnancov a to vedúceho organizačnej zložky s hrubou mzdou 1 500 (1 dieťa, sú splnené podmienky na výplatu daňového bonusu), prevádzkara s hrubou mzdou 900 , 2 predavačky s hrubou mzdou 400 (každá má 2 deti, sú splnené podmienky na výplatu daňového bonusu) a 2 kuchárov (neuplatňujú si daňový bonus) s hrubou mzdou 450 ,
- v priebehu mesiaca sa v prevádzke pokazila vzduchotechnický ventilátor, opravár skonštatoval, že sa nedá opraviť a za obhliadku mu bolo vyplatených 25 (opravár je neplatca DPH), preto bol zakúpený nový za 870 bez DPH od daňového platcu,
- v priebehu mesiaca bol na 2 týždne prevádzkar na školení na základe vnútorného poriadku o jeho dočasnom vypožičaní, pričom ubytovanie a cestovné mu preplatil zakladateľ (nadväzuje na kapitolu 4.3.3 Personalistika a jej podkapitoly),
- na konci mesiaca organizačná zložka previedla na bežný účet zakladateľa peňažné prostriedky vo výške 5 000 .

Pre názornejšiu ukážkuje účtovanie účtovných operácií organizačnej zložky AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, počas kalendárneho mesiaca zjednodušené a opomína účtovanie o kurzových rozdieloch, o úrokoch na bežnom účte ao zrážkovej dani.

Tab. 4.11 Zaučtovanie účtovných operácií behom účtovného obdobia u org. zl. v

Č. účt. pr.	Popis účtovnej operácie	Čiastka	MD	D
1.	Tržba za mesiac júl: a) bez DPH b) DPH 20 % c) spolu	18 562,67 3 712,53 22 275,20	 211	601 343
2.	Predpis leasingovej splátky: a) istina b) úrok c) poplatky d) DPH 20 % e) spolu	811,00 90,00 83,00 196,80 1 180,80	474 568 548 343	 325
3.	Prevod peňazí na bežný účet	22 275,20	261	211
4.	Platba splátky leasingu a poistenia	1 180,80	325	221
5.	Nákup surovín: a) bez DPH b) DPH 20 % c) spolu	11 056,00 2 211,20 13 267,20	501 343	 321
6.	Príjem faktúry za nájom: a) bez DPH b) DPH 20 % c) spolu	1 888,00 377,60 2 265,60	513 343	 321
7.	Príjem hotovosti na bežný účet	22 275,20	221	261
8.	Platba faktúry za suroviny	13 267,20	321	221
9.	Platba faktúry za nájom	2 265,60	321	221
10.	Príjme faktúry za vodu, elektrinu, chlad a teplo: a) bez DPH b) DPH 20 % c) spolu	1 256,00 251,20 1 507,20	502 343	 321
11.	Zúčtovanie hrubých miezd	4 100,00	521	331
12.	Zúčtovanie sociálneho a zdravotného poistenia zamestnávateľa	1 443,18	524	336
13.	Zrážka sociálneho a zdravotného poistenia zamestnancov	549,40	331	336
14.	Zrážka dane z príjmov zamestnancov	319,68	331	342
15.	Zúčtovanie daňových bonusov	126,18	342	331
16.	Zrážka príspevku zamestnanca na stravenky vo výške 45 %	178,20	331	333
17.	Výplata straveniek zamestnancovi	396,00	333	213
18.	Platba odvodov	1 992,58	336	221
19.	Platba dane	193,50	342	221
20.	Platba čistých miezd	3 178,90	331	221

21.	Oprava ventilator	25,00	511	211
22.	Kúpa ventilator: a) bez DPH b) DPH 20 % c) spolu	870,00 174,00 1 044,00	501 343	211
23.	Vnútropodniková faktúra za školenie prevádzkara	1 274,13	379	602
24.	Prevod peňažných prostriedkov	5 000,00	379	221
25.	Zúčtovanie odpisov	748,00	551	082

Zdroj: vlastné spracovanie

4.3.4.3 Účtovné operácie na konci účtovného obdobia

Pre zjednodušenie príkladu budú účtovné operácie za kalendárny mesiac považované za účtovné operácie celého účtovného obdobia.

Tab. 4.12 Obratová predvaha org. zl. za kalendárny mesiac v

účet	PS		Obraty		KS	
	MD	D	MD	D	MD	D
022	50 593,24	---	---	---	50 593,24	---
082	- 1 284,00	---	---	748,00	- 2 032,00	---
211	12 123,16	---	22 275,20	23 344,20	11 054,16	---
213	863,00	---	---	396,00	467,00	---
221	33 630,00	---	22 275,20	27 078,58	28 826,62	---
261	---	---	22 275,20	22 275,20	---	---
311	2 500,00	---	---	---	2 500,00	---
315	12 000,00	---	---	---	12 000,00	---
321	---	3 093,00	15 532,80	17 040,00	---	4 600,20
325	---	---	1 180,80	1 180,80	---	---
331	---	---	4 226,18	4 226,18	---	---
333	217,80	---	---	217,80	---	---
336	---	---	1 992,58	1 992,58	---	---
342	---	---	319,68	319,68	---	---
343	---	---	3 210,80	3 712,53	---	501,73
379	---	68 592,00	6 274,13	---	---	62 317,27
474	---	38 522,60	811,00	---	---	37 711,60

501	---	---	11 926,00	---	11 926,00	---
502	---	---	1 256,00	---	1 256,00	---
511	---	---	25,00	---	25,00	---
513	---	---	1 888,00	---	1 888,00	---
521	---	---	4 100,00	---	4 100,00	---
524	---	---	1 443,18	---	1 443,18	---
548	---	---	83,00	---	83,00	---
551	---	---	748,00	---	748,00	---
568	---	---	90,00	---	90,00	---
601	---	---	---	18 562,67	---	18 562,67
602	---	---	---	1 274,13	---	1 274,13
701	110 398,40	---	---	110 398,40	---	---

Zdroj: vlastné spracovanie

Predbežný hospodársky výsledok pred zdanením získaný odčítaním nákladov od výnosov vychádza vo výške - **1 722,38** . Výsledok hospodárenia je potrebné upraviť na daňový základ dane. Je potrebné pripočítať účet 513 –Náklady na reprezentáciu. Po úprave výsledku hospodárenia o faktúru za nákup vína vo výške 1 888 je **základ dane** vo výške **165,62** a následne **daň** vo výške 38,0926 (sadzba dane 23 %), čo po zaokrúhlení na eurocenynadol predstavuje sumu **38,09** .

Záverečné účtovné operácie po zistení čiastkovej dane z príjmov zahraničných právnických osôb predstavujú:

Tab. 4.13 Zaúčtovanie splatnej daneu org. zl. v

Č. úč. pr.	Text	Čiastka	MD	D
1.	Zaúčtovanie dane z príjmov organizačnej zložky	38,09	591	341

Zdroj: vlastné spracovanie

Následne sa prevedú všetky nákladové položky na stranu DAL účtu 710- Účet ziskov a strát a výnosové položky na stranu MÁ DAŤ tohto účtu.

Tab. 4.14 Účet č. 710 – Zisková strátorg. zl. v

MD		D	
601	18 562,67	501	11 926,00
602	1 274,13	502	1 256,00
		511	25,00
		513	1 888,00
		521	4 100,00
		524	1 443,18
		548	83,00
		551	748,00
		568	90,00
		591	38,09
Σ	19 836,80	Σ	21 597,27

Zdroj: vlastné spracovanie

Konečný stav účtu 710 – Účet ziskov a strát na strane DAL vo výške - 1 760,47 sa zúčtuje na stranu MD účtu 702- Konečný účet súvahový ako hospodársky zisk spolu s konečnými stavmi všetkých ostatných súvahových účtov

Tab. 4.15 Účet 702 – Konečný účet súvahovýorg. zl. v

MD		D	
321	4 600,20	022	50 593,24
341	38,09	082	- 2 032,00
343	501,73	211	11 054,16
379	62 317,87	213	467,00
474	37 711,60	221	28 826,62
		311	2 500,00
		315	12 000,00
		710	1 760,
Σ	105 169,49	Σ	105 169,49

Zdroj: vlastné spracovanie

4.3.4.4 Daňové priznanie organizačnej zložky

Organizačná zložka ako stála prevádzkareň má povinnosť podať daňové priznanie najneskôr do konca 3. mesiaca po skončení zdaňovacieho obdobia. Ak prípadne lehota na sobotu, nedeľu, sviatok alebo deň pracovného pokoja, lehota sa predlžuje na najbližší pracovný deň.

Organizačná zložka AB, organizačná zložka zahraničného podniku, uvedie na daňové priznanie daňovú povinnosť na riadok 900 sumu **38,09**. Vyplnené daňové priznanie je priložené v *Prílohe č. 6*.

4.3.4.5 Predanie účtovných informácií zakladateľovi

Na základe internej smernice je organizačná zložka povinná najneskôr do 15. dňa nasledujúceho mesiaca predat' zakladateľovi obratovú predvahu, výkaz ziskov a strát, konečnú súvahu a poznámky k účtovným operáciám za predchádzajúci kalendárny mesiac, za načítacie obdobie.

4.3.5 Spoločnosť XY s.r.o.

Spoločnosť XY s.r.o. má ako zakladateľská firma povinnosť viesť účtovníctvo za celý celok, teda aj organizačnú zložku. Na základe konzultácie so svojim účtovným oddelením sa zakladateľ rozhodol účtovať o účtovných prípadoch organizačnej zložky prostredníctvom **paralelného účtovníctva** načítacím spôsobom. Dôvodom je zamietnutie možnosti viesť oddelené účtovníctvo, kde by dochádzalo k prevýšeniu nákladov na jeho vedenie nad úžitok vzhľadom k vysokým administratívnym nákladom. Účtovný rozvrh organizačnej zložky je priložený v *Prílohe č. 7*.

Pred zápisom organizačnej zložky do obchodného registra spoločnosť AB, organizačná zložka zahraničného podniku, oficiálne neexistovala. Účtovné operácie ako zloženie peňažnej zábezpeky, predanie peňažných prostriedkov budúcemu vedúcemu organizačnej zložky, ktoré vznikli zakladateľovi za jeho budúcu organizačnú zložku, opísané v kapitole 4.3.4.1 Vstupná súvaha, sa zúčtujú nasledovne:

Tab. 4.16 Zaúčtovania účtovných operácií pred vznikom org. zl. u XY s.r.o. v Kč

Č. úč. pr.	Dátum	Text	Čiastka	MD	D
1.	13.8.2011	Podpis Zmluvy o budúcej zmluve a zúčtovania záväzku	290 220	378	379
2.	12.9.2011	Zaplatenie peňažnej zábezpeky	294 240	379	221
3.	12.9.2011	Zúčtovanie kurzového rozdielu	4 020	563	379
4.	23.10.2012	Vyplatenie zálohy budúcemu vedúcemu organizačnej zložky	37 358	335	211

Zdroj: vlastné spracovanie

Po zápise organizačnej zložky po obchodného registra si zakladateľ vytvorí nového hospodárske stredisko- organizačná zložka a analytickyrozčleníúčty osobitne pre svoju činnosť a pre činnosť organizačnej zložky. Vytvorí si samostatné hospodárske stredisko organizačná zložka. Analytické členenie účtov zachycujúce účtovné operácie organizačnej zložkyje možné rozpoznať podľa prípony „99“. Analytické členenie daňových a nedaňových účtov organizačnej zložky ako stálej prevádzkarne nie je potrebné, vzhľadom k tomu, že príjem organizačnej zložky je zdaňovaný v Slovenskej republike. Účtovné operácie, ktoré nie je možné podľa českej legislatívy zahrnúť do účtovníctva (napr. majetok poriadový na leasing), ale sú podľa slovenských právnych predpisov súčasťou účtovníctva organizačnej zložky, zakladateľ eviduje v podsúvahovej evidencii. Na tento účel si zakladateľ otvoril nasledujúce účtu podsúvahovej evidencie:

- **712 –Majetok prevedený na organizačnú zložku,**
- **722 – Majetok poriadový na leasing,**
- **742 – Obstaranie majetku poriadového na leasing,**
- **782 – Oprávky k majetku poriadového na leasing,**
- **774 – Záväzky z leasingu,**
- **799 – Evidenčný účet podrozvahovej evidencie.**

Po vzniku spoločnosti AB, organizačná zložka, zahraničného podniku, t.j. dňa 11.1.2013,zakladateľ preúčtuje účtovné operácie, ktoré vznikli pred zápisom organizačnej zložky do obchodného registra na analytické účty strediska organizačná zložka. Účet 378 –Ostatné pohľadávky sa preúčtuje v analytickej evidencii na účet 378.99 –Ostatné pohľadávky voči organizačnej zložke. Tiež sa preúčtuje pohľadávka voči vedúcemu organizačnej zložky z účtu 335 – Pohľadávka za zamestnancov na účet 378.99 – Ostatné pohľadávky analyticky vyčlenený pre účtovné operácie s organizačnou zložkou.

Tab. 4.17Preúčtovanie účtovných operácií po vzniku org. zl. u zakladateľa v Kč

Č. úč. pr.	Popis účtovnej operácie	Dátum	Čiastka	MD	D
1.	Preúčtovanie peňažnej zábezpeky	11.1.2013	294 240	378.99	378
2.	Preúčtovanie zálohy vedúceho organizačnej zložky	11.1.2013	37 358	378.99	335

Zdroj: vlastné spracovanie

4.3.5.1 Predanie účtovných informácií od organizačnej zložky .

Načítacie obdobie je stanovené vnútornou smernicou ako 1 kalendárny mesiac. Na jeho konci má organizačná zložka povinnosť previesť predbežné uzávierkové operácie, predbežne uzatvoriť všetky súvahové aj výsledkové účty prostredníctvom účtov 710 – Účetziskov a strát, 702 – Konečnú účet súvahový, zaúčtovať predbežnú daňovú povinnosť, popísať dôležité skutočnosti v poznámkach a dokumentáciu predať zakladateľovi. Zakladateľ následne zaúčtuje obraty jednotlivých účtov analyticky členených na hospodárske stredisko organizačná zložka za načítacie obdobie jedného mesiaca. Niektoré operácie nie je možné zaúčtovať vôbec, iné sa zaúčtujú u zakladateľa bez toho, aby na nich účtovala organizačná zložka. Dôvodom sú rozdielne slovenské a české účtovné predpisy a postupy. Úprava účtovných prípadov sa riadi prevodovým mostíkom.

4.3.5.2 Súvislý príklad na účtovanie behom účtovného obdobia

K poslednému dňu predchádzajúceho načítacieho obdobia evidoval zakladateľ konečné stavy súvahových účtov za stredisko organizačná zložkavyjadrené v Tab. 4.18 Konečné stavy súvahových účtov u zakladateľa v Kč. Kurz Kč/ bol stanovený k poslednému dňu načítacieho obdobia vo výške 25,71Kč/ .

Tab. 4.18 Konečné stavy súvahových účtov za org.zl. u zakladateľa v Kč

Účet	Stav k poslednému dňu predchádzajúceho mesiaca
022.99	456 879
082.99	- 292 403
211.99	12 123,16 * 25,71 = 309 262
213.99	863 * 25,71 = 22 188
221.99	33 630 * 25,71 = 864 627
311.99	2 500 * 25,71 = 64 275
315.99	12 000 * 25,71 = 308 520
321.99	3 093 * 25,71 = 78 953
333.99	217,8 * 25,71 = 5 600
379.99	68 592 * 25,51 = 1 749 782
551.99	292 403
563.99	2 173
663.99	193 589

Zdroj: vlastné spracovanie

Konečné stavy podsúvahových účtov uvádza Tab. 4.19 Konečné stav podsúvahových účtov za org. zl. u zakladateľa v .

Tab. 4.19 Konečné stavy podsúvahových účtov za org. zl. u zakladateľa v

774.99	30 118,97
722.99	44 185,67
782.99	614
799	- 1058,7

Zdroj: vlastné spracovanie

4.3.5.3 Účtovné operácie na konci účtovného obdobia

Pre zjednodušenie príkladu budú účtovné operácie za načítacie obdobie považované za účtovné operácie celého roka a zúčtovaná daňová povinnosť organizačnej zložky v účtovníctve zakladateľa.

Pri predaní účtovnej dokumentácie organizačná zložka poskytla zakladateľovi obratovú predvahu, výkaz zisku a straty, vstupnú a konečnú súvahu, ktoré tvoria súčasť kapitoly 4.3.1.6 Súvislý príklad na účtovanie behom účtovného obdobia a kapitoly 4.3.1.7 Účtovné operácie na konci účtovného obdobia, poznámky k predávanej dokumentácii. Poznámky obsahovali nasledujúce údaje:

- nebol poriadenny žiaden majetok na leasing,
- nebol nakúpený ani zaradený do užívania žiaden dlhodobý hmotný majetok v hodnote nad 1 700 a dlhodobý nehmotný majetok nad 2 400 , pri ktorom je potrebné uviesť oddelene jeho hodnotu,
- nebol nakúpený ani žiaden dlhodobý hmotný majetok v hodnote do 1 700 a dlhodobý nehmotný majetok do 2 400 , ktorý by sa zúčtoval rovno do nákladov,
- boli zúčtované účtovným zápisom 551/082 odpisy za gastro zariadenie vo výške 614 a za automobil vo výške 134 .

Účtovné operácie sú zaúčtované v Tab. 4.20 Zaúčtovanie účtovných operácií u zakladateľa v Kč na účtoch súvahových a v na účtoch podsúvahových.

Tab. 4.20 Zaúčtovanie účtovných operácií u zakladateľa v Kč na účtoch súvahových a v na účtoch podsúvahových

Popis účtovnej operácie	Čiastka	MD	D
Zaúčtovanie obratu na účte 082	a) gastro zariadenie: 614 b) automobil: 9 138	799 395	782.99 082.99
Zaúčtovanie obratu na účte 211	23 344,2 - 22 275,2 * 26 = 27 795 Kč	395	221.99
Zaúčtovanie obratu na účte 213	396 * 56 = 10 296 Kč	395	213.99
Zaúčtovanie obratu na účte 221	27078,58 - 22 275,2 * 26 = 124 888 Kč	395	221.99
Zaúčtovanie obratu na účte 321	17 040 - 15 532,8 * 26 = 39 187	395	321.99
Zaúčtovanie obratu na účte 333	217,8 * 26 = 5 663	333.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 341	16,71 * 26 = 435	395	341.99
Zaúčtovanie obratu na účte 343	501,73 * 26 = 13 045	395	343.99
Zaúčtovanie obratu na účte 379	6 274,13 * 26 = 163 127	379.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 474 v podsúvahovej evidencii	811	774.99	799
Zaúčtovanie obratu na účte 474 v účtovníctve	811 * 26 = 21 086	518.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 501	11 926 * 26 = 31 0076	501.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 502	1 256 * 26 = 32 656	502.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 511	25 * 26 = 650	511.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 513	1 888 * 26 = 49 088	513.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 521	4 100 * 26 = 106 600	521.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 524	1 443,18 * 26 = 37 523	524.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 548	83 * 26 = 2 158	548.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 551	automobil: 9 138	551.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 563			
Zaúčtovanie obratu na účte 568	90 * 26 = 2 340	568.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 591	38,09 * 26 = 990	591.99	395
Zaúčtovanie obratu na účte 601	18 562,67 * 26 = 482629	395	601.99
Zaúčtovanie obratu na účte 602	1 274,13 * 26 = 33 127	395	602.99
Vyrovnanie účtov 378.99 a 379.99 prostredníctvom účtu 663- kurzové zisky	5 89	395	663.99
Zúčtovanie obratu na účte 710	157 253	710	395

Zdroj: vlastné spracovanie

4.3.5.4 Daňové priznanie zakladateľa organizačnej zložky

Zakladateľ má rovnako ako organizačná zložka povinnosť podať do 3 mesiacov po skončení zdaňovacieho obdobia daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb.

Výsledok hospodárenia zistený zakladateľom z účtovníctva opraví o pripočítateľné a odpočítateľné položky podľa zákona o dani z príjmov a prevedie ho na základ dane. Výsledok hospodárenia obsahuje aj výnosy a náklady, ktoré vznikli v organizačnej zložke. Tie boli do účtovníctva zakladateľa preklopené podľa prevodového mostíku a zaúčtované podľa českej legislatívy. Vzhľadom na inú právnu legislatívu vyjde zakladateľovi iný základ dane z príjmov a výdavkov pripadajúcich na organizačnú zložku. Zo základu dane si vypočíta svoju daňovú povinnosť.

Zakladateľ má právo ponížiť si svoju daňovú povinnosť o daň zaplatenú organizačnou zložkou na Slovensku. Musí mať však od slovenského správcu dane vystavené potvrdenie o zaplatenej dani, ktorého vzor je priložený v *Prílohe č. 8*. Daňovú povinnosť si môže znížiť len pomerne, vzhľadom k tomu, že krajiny majú rôzne sadzby dane. Pomer sa vypočíta **v oddieli daňového priznania I- Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu**. V prípade vypísania elektronického formuláru na webových stránkach Ministerstva financií je pomerná časť dane vypočítaná automaticky na základe vstupných údajov a to výška zdaniteľných príjmov, daňových výdavkov a zaplatenej dane v zahraničí.

Medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Českou republikou a Slovenskom stavuje možnosť poníženia daňovej povinnosti formou prostého zápočtu. Podľa príkladu si má právo zakladateľ XY s.r.o. ponížiť daňovú povinnosť o 38,09 . Daň zaplatenú na Slovensku si spoločnosť XY s.r.o. prepočíta aktuálnym kurzom (kurz 26 Kč/), čo predstavuje čiastku 990 Kč. Daňovú povinnosť si môže v názornom príklade spoločnosť XY s.r.o. ponížiť maximálne o čiastku 625 Kč. Vyplnené daňové priznanie tvorí *Prílohu č. 9*.

4.4 Zhodnotenie účtovných a daňových aspektov firmy XY s.r.o. a jej organizačnej zložky

Spoločnosť XY s.r.o. a AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, nemajú medzi sebou vytvorenú žiadnu internú smernicu, ktorá sa zaoberá preklopením účtovných operácií. Neexistuje ani žiadna smernica, ktorá bližšie rozvádza vzájomné účtovné operácie oboch účtovných jednotiek. Z tohto dôvodu navrhujem prevodový mostík na preklopenie účtovných operácií najkritickejších oblastí.

4.4.1. Návrh prevodového mostíka

Pred zaúčtovaním obrátov účtov za načítacie obdobie zakladateľ prevedie analýzu účtovnej dokumentácie. Je potrebné účtovné operácie rozčleniť na operácie, ktoré sa:

- **zúčtujú rozdielne podľa českej a slovenskej legislatívy,**
- **účtovné operácie medzi zakladateľom a organizačnou zložkou,**
- **ostatné účtovné operácie, ktoré sa účtujú zhodne podľa českej a slovenskej legislatívy.**

Všeobecne sa počiatočné stavy účtov odúčtujú a počiatočné stavy účtov priúčtujú prostredníctvom účtu **395 – Vnútorne zúčtovanie**. Hodnota aktívnych a nákladových účtov sa zúčtuje na vrub účtu vnútorného zúčtovania, hodnota pasívnych a výnosových účtov v jeho prospech.

Prevodový mostík sa venuje niektorým vopred vytipovaným účtom, pri ktorých prevode dochádza k zmene hodnoty bez ohľadu na výšku kurzu, a je ich potrebné preúčtovať na iný účet alebo pri nich existuje riziko duplicitnej evidencie v účtovníctve zakladateľa. Jedná sa o tieto oblasti:

- účtovanie DHM a drobného hmotného majetku,
- účtovanie DNM a drobného nehmotného majetku,
- účtovanie dlhodobého majetku poriadeneho na leasing a jeho oprávok,
- majetkové účty zachycujúce majetok zakladateľa poskytnutý organizačnej zložke, aby ho využívala k svojej činnosti a jeho oprávky,
- vzájomné účtovné operácie medzi zakladateľom a organizačnou zložkou.

1. Účtovanie DHM a drobného hmotného majetku:

Organizačná zložka účtuje na účtoch dlhodobého hmotného o majetku, u ktorých je rozhodná vstupná cena, o majetku ktorého hodnota je nad 1 700 a zakladateľ o majetku so vstupnou cenou nad 40 000 Kč. Konkrétne ide o účet 022 – Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí. Ak je hodnota poriadeneho majetku u organizačnej zložky pod 1 700, účtuje o ňom na účte 501 – Spotreba materiálu. V závislosti od pohybu kurzu Kč voči , môžu nastať 2 situácie:

- a) hodnota dlhodobého hmotného majetku organizačnej zložky po prepočítaní kurzom na Kč evidovaného na účte 022 je nižšia ako 40 000 Kč,**
- b) hodnota drobného hmotného majetku organizačnej zložky po prepočítaní kurzom na Kč evidovaného na účte 501 je vyššia ako 40 000 Kč.**

V prvom prípade je potrebné, aby zakladateľ preskúmal všetky karty majetku zaradeného v priebehu načítacieho obdobia, ktorého ocenenie prepočítané na Kč je nižšie ako 40 000 Kč. Hodnotu majetku je potrebné osobitne vyčleniť z účtu 022 – Samostatné hnuťelné veci a súbory hnuťelných vecí. Zakladateľ hodnotu majetku zúčtuje do nákladov na účet 501.99 – Spotreba materiálu.

V druhom prípade, kedy vstupná cena majetku u organizačnej zložky prepočítaná na Kč presahuje sumu 40 000 Kč, je potrebné oddeliť z účtu 501 – Spotreba materiálu hodnotu majetku, ktorý pri zaradení do užívania mal hodnotu menej ako 1 700 , ale po prepočítaní je jeho hodnota vyššia ako 40 000 Kč. Takýto majetok zakladateľ zaúčtuje na účet 022.99 – Samostatné hnuťelné veci a súbory hnuťelných vecí, zapíše ho na kartu majetku a vytvorí mu odpisový plán. O hodnotu majetku zníži účet 501.99 – Spotreba materiálu.

2. Účtovanie DNM a drobného nehmotného majetku:

Organizačná zložka účtuje na účtoch tejto účtovnej skupiny o majetku, ktorého hodnota je nad 2 400 a zakladateľ o majetku so vstupnou cenou nad 60 000 Kč. Ak je hodnota poriadeneho majetku organizačnej zložky pod 2 400 , účtuje sa o ňom na účte 518 –Ostatné služby. V závislosti od pohybu kurzu Kč voči , môžu nastať 2 situácie:

- a) hodnota dlhodobého nehmotného majetku organizačnej zložky po prepočítaní kurzom na Kč je nižšia ako 60 000 Kč,**
- b) hodnota drobného nehmotného majetku organizačnej zložky po prepočítaní kurzom na Kč je vyššia ako 60 000 Kč.**

V prvom prípade je potrebné preskúmať u organizačnej zložky všetky karty dlhodobého nehmotného majetku zaradeného v priebehu načítacieho obdobia, ktorého ocenenie prepočítané na Kč je nižšie ako 60 000 Kč. Hodnotu majetku je potrebné osobitne vyčleniť z účtu dlhodobého nehmotného majetku. Zakladateľ hodnotu majetku zúčtuje do nákladov na účet 518.99 – Ostatné služby.

V druhom prípade, kedy vstupná cena drobného nehmotného majetku u organizačnej zložky prepočítaná na Kč presahuje sumu 60 000 Kč, je potrebné oddeliť z účtu 518 – Ostatné služby hodnotu majetku, ktorý pri zaradení do užívania mal hodnotu menej ako 2 400 , ale po prepočítaní vyššiu ako 60 000 Kč. Takýto majetok zakladateľ zaúčtuje na účet dlhodobého nehmotného majetku účtovnej skupiny 02x.99 –Dlhodobý nehmotný majetok, zapíše ho na kartu majetku a vytvorí mu odpisový plán. O hodnotu majetku zníži účet 518.99 – Ostatné služby.

3. Účtovanie dlhodobého majetku poriadeneho na leasing a jeho oprávok:

Podľa slovenských predpisov účtuje organizačná zložka leasing vo svojom majetku. Má právo tento majetok odpisovať a odpismi si znížiť svoju daňovú povinnosť. Podľa českej účtovnej a daňovej legislatívy nájomca nie je oprávnený účtovať o predmete leasingu ako o svojom majetku, zaradiť ho do užívania ani ho odpisovať a tak si znižovať daňový základ dane. Má však právo znížiť si daňový základ dane o splátku leasingu, ale len po splnení zákonom stanovených podmienok. Musí sa jednať o majetok, ktorý po skončení leasingu nájomca bezprostredne zahrnie do svojho obchodného majetku, doba nájmu je rovnaká alebo presahuje dobu, po ktorú sa majetok podľa zákona o dani z príjmu odpisuje a kúpna cena neprevýši zostatkovú hodnotu majetku prenajímateľa k dátumu predaja. Kúpna cena môže prevýšiť zostatkovú hodnotu len v prípade 100 % odpísaného majetku so zostatkovou hodnotou 0 .

Zakladateľ musí pri predaní účtovnej dokumentácie vyčleniť z majetkových účtov majetok, ktorý je predmetom leasingu.

Pri obstaraní gastro zariadenia a pred jeho zaradením do užívania organizačná zložka účtovala o majetku účtovným zápisom 04x / 474 a následne účtovala o jeho zaradení 02x / 042. Vzhľadom k tomu, že podľa českej legislatívy zakladateľ nemôže vo svojom majetku evidovať majetok, ktorý je predmetom leasingu, je potrebné majetok preúčtovať do podsúvahovej evidencie. O záväzku z prenájmu za majetok obstaraný na leasing sa rovnako účtuje len v podsúvahovej evidencii.

Tab. 4.21 Zaúčtovania majetku obstaraného na leasing v podrozvahovej evidencii u zakladateľa

Č. úč. pr.	Text	MD	D
1.	Evidencia obstarania majetku poriadeneho na leasing v podrozvahovej evidencii	742	799
2.	Evidencia záväzku za obstaraný majetok poriadeny na leasing v podrozvahovej evidencii	799	774

Zdroj: vlastné spracovanie

V predanej účtovnej dokumentácii za ďalšie načítacie obdobia, kedy organizačná zložka zúčtuje pravidelné leasingové splátky a ich úhradu, zakladateľ zúčtuje účtovné prípady nasledovne:

Tab. 4.22 Zaúčtovania majetku poriadeneho na leasing behom účtovného obdobia u zakladateľa

Č. úč. pr.	Text	MD	D
1.	Preúčtovania zaradenia majetku poriadeneho na leasing z obstarávacieho účtu podrozvahovej evidencie	722	742
2.	Predpis leasingovej splátky ako zníženie záväzku za obstaraný majetok poriadeneý na leasing	774	799
3.	Zaúčtovanie nákladov za leasing	518.99	395

Zdroj: vlastné spracovanie

Analýzu leasingovej zmluvy za účelom zistenia uznateľnosti, resp. neuznateľnosti, leasingových splátok ako daňového nákladu je potrebné previesť. Leasingové splátky sú síce nákladom organizačnej zložky. Zakladateľ však má v Českej republike povinnosť o nich účtovať podľa českej legislatívy. Dôležité je nepodceniť túto oblasť vzhľadom k tomu, že leasingové splátky môžu do značnej miery ovplyvniť výšku základu dane a teda aj hodnou splatnej dane.

Účet 551 – Odpisy DHM a DNM a 082 – Oprávky k DHM a DNM organizačnej zložky je rovnako potrebné rozdeliť na výšku odpisov pripadajúcu na majetok poriadeneý na leasing a ostatný odpisovaný majetok. O odpise takéhoto majetku sa nebude účtovať. Do nákladov sa dostáva hodnota leasingovej splátky.

4. Majetkové účty zachycujúce majetok zakladateľa poskytnutý organizačnej zložke, aby ho využívala k svojej činnosti a jeho oprávky:

Preúčtovanie účtovných operácií ohľadom majetku zakladateľa poskytnutého organizačnej zložke sa prevedie nasledovne. Po predaní majetku organizačnej zložke, zakladateľ tento majetok vyradil z účtu 022 – Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí spolu s jeho oprávkami k dátumu predania. Eviduje ho len v podsúvahovej evidencii spolu s oprávkami, v ktorej účtuje aj o jeho odpisoch.

Tab. 4.23 Zaúčtovanie účtovných operácií ohľadom poskytnutého majetkuu zakladateľa

Č. úč. pr.	Text	MD	D
1.	Preúčtovanie hnutelného majetku do podrozvahovej evidencie	722	022
2.	Preúčtovanie oprávok hnutelného majetku do podrozvahovej evidencie	082	782
3.	Zúčtovanie odpisov za kalendárny mesiac v podrozvahovej evidencii	782	799

Zdroj: vlastné spracovanie

Pri predaní účtovnej dokumentácie ja potrebné takýto majetok osobitne vyčleniť z majetkového účtu spolu s jeho oprávkami. Zakladateľ hodnotu majetku, jeho odpisov a oprávok neprepočítava aktuálnym kurzom k dátumu načítania. Zaúčtovanie prebehne v historickej cene pôvodne zaradeného majetku vo svojom účtovníctve. V pôvodných hodnotách sa postupne načítavajú i odpisy.

Tab. 4.25 Zúčtovanie účtovných operácií ohľadom automobilu u zakladateľa v KČ

Č. úč. pr.	Text	MD	D
1.	Predanie dokumentácie a zaúčtovanie obratu na účte 022- samostatné hnuťelné veci a súbory hnuťelných vecí	022.99	3395
2.	Predanie dokumentácie a zaúčtovanie obratu na účte 082- oprávky k samostatným hnuťelným veciam a súborom hnuťelných vecí	395	082.99
3.	Predanie dokumentácie a zaúčtovanie obratu na účte 551- odpisy k DHM a DNM	551.99	395

Zdroj: vlastné spracovanie

Dôležité je určenie doby poskytnutia majetku a zistenie, či sa jedná z pohľadu DPH o presun obchodného majetku do iného členského štátu. Vzhľadom na náročnosť problematiky je prínosné potvrdenie riešenia účtovného oddelenia, či sa jedná o presun obchodného majetku do iného členského štátu alebo nie, správcom dane. S ním je dobré prekonzultovať i riešenie situácie, ako by sa postupovalo v prípade, keby pri predaní majetku nebola splnená podmienka na presun obchodného majetku, ale v priebehu obdobia by k splneniu došlo.

5. Vzájomné účtovné operácie medzi zakladateľom a organizačnou zložkou:

Zakladateľ a organizačná zložka ako jej miestne odlúčené hospodárske stredisko vykonávajú vzájomne služby, dodávajú si tovar alebo si prevádzajú finančné prostriedky. Vzájomné operácie medzi organizačnou zložkou AB a jej zakladateľom XY s.r.o. sú obmedzené len na:

- 379 – Ostatné záväzky hodnotu záväzkov pripadajúcu na záväzky voči zakladateľovi,
- 602 – Tržba z predaja služieb, resp. 518 – Ostatné služby, výnosy, resp. náklady, za dočasné pridelenie.

Spoločnosť XY s.r.o. poskytla peňažné prostriedky organizačnej zložke. Hodnotu peňažných prostriedkov eviduje na samostatnom analytickom účte pre organizačnú zložku 378.99 – Ostatné pohľadávky. Organizačná zložka eviduje prijaté peňažné prostriedky od zakladateľa na účte 379.99 – Ostatné záväzky. Oba účty po prepočítaní na Kč sa vzhľadom na pohyblivosť kurzu nerovnajú. Rozdiel sa zaúčtuje rozdielne podľa typu vzájomného vzťahu. Typy vzájomných vzťahov AB, organizačná zložka podniku zahraničnej osoby, a jej zakladateľom XY s.r.o. sú

- presun peňažných prostriedkov,
- krátkodobé vypožičanie zamestnancov. Zakladateľ musí pri predaní účtovnej dokumentácie vyčleniť z účtu.

V prípade **vzájomných peňažných tokov** sa na situáciu podľa stanoviska správcu dane prihliada ako keby boli u neho finančné prostriedky len v cudzej mene. Rozdiel sa zaúčtuje výsledkovo ako kurzový zisk na účet 663.99 – Kurzové zisky alebo strata na účet 563.99 – Kurzové straty súvzťažne s navýšením alebo ponížením peňažného účtu.

Krátkodobé vypožičanie zamestnancov je potrebné riešiť z hľadiska dane zo závislej činnosti a vzájomného zúčtovania. Z analýzy medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou a Českou republikou vyplýva, že mzda vyslaného zamestnanca podlieha vždy zdaneniu v krajine vyslania. Spoločnosť XY s.r.o. a jej organizačná zložka v prípade vyslania prevádzkara zle identifikovali miesto zrážky preddavkov na daň zo závislej činnosti zamestnanca. Mzda bola zdanená v nesprávnom štáte. Pred vyslaním musí zamestnávateľ požiadať svojho správcu dane o prerušenie povinnosti zrážať daň zo závislej činnosti. Táto povinnosť je prenesená na užívateľa.

Rozdiel **vzájomného zúčtovanie týkajúce sa vyslania** je potrebné zaúčtovať súvahovo aj výsledkovo. Zakladateľ XY s.r.o. nemá nadefinovaný špeciálny súvahový účet základného kapitálu. Pre správne účtovanie týchto operácií by si ho mal nadefinovať a doplniť si oň účtovný rozvrh. Po doplnení by na XY s.r.o. účtovala kurzový rozdiel.

Ak eviduje zakladateľ voči organizačnej zložke pohľadávku a organizačná zložka má voči zakladateľovi záväzok, po prepočítaní na Kč môžu nastať 2 situácie:

- a) **pohľadávka zakladateľa je vyššia ako záväzok organizačnej zložky**, preto sa rozdiel zaúčtuje na špeciálny súvahový účet ako kurzový zisk voči organizačnej zložke súvzťažne s výsledkovým účtom kurzových strát analyticky vyčlenený pre organizačnú zložku 563.99 – Kurzové straty. Súčasne je nižšia hodnota peňažných prostriedkov o hodnotu kurzových ziskov.

- b) **pohľadávka zakladateľa je nižšia ako záväzok organizačnej zložky**, preto sa rozdiel zaúčtuje na špeciálny súvahový účet ako kurzová strata voči organizačnej zložke súvzťažne s výsledkovým účtom kurzových ziskov analyticky vyčlenený pre organizačnú zložku 663.99 – Kurzové straty. Súčasne je nižšia hodnota peňažných prostriedkov o hodnotu kurzových ziskov.

5 Záver

Diplomová práca je zameraná na problematiku podnikania českých právnických osôb na Slovensku so zameraním na právne, účtovné a daňové aspekty. Cieľom bolo priblíženie tematiky z praktického aj teoretického hľadiska a analýza legislatívnej úpravy. Praktická časť bola zameraná na analýzu zmlčanej spoločnosti XY s.r.o. a jej organizačnej zložky. Zdôraznené boli najmä postupy účtovania o oboch účtovných jednotkách, praktická aplikácia na súčasných postupov preklápania účtovných operácií u spoločnosti XY s.r.o. a jej organizačnej zložky na zjednodušenom príklade. Je v nej obsiahnutý návrh prevodového mostíka na preklopenie účtovných prípadov kritických oblastí medzi spoločnosťou XY s.r.o. a jej organizačnou zložkou, vzhľadom k tomu, že firmy nemali podobný dokument spracovaný.

Podnikania právnických osôb mimo domovskú krajinu nie je v súčasnej globálnej ekonomike nič nezvyčajné. Nadnárodné spoločnosti si zakladajú organizačné zložky alebo obmenu tejto formy podnikania po celom svete. Často sa je s tým možné stretnúť najmä u bánk, poisťovní a veľkých dopravných spoločností. Napríklad na Slovensku podniká prostredníctvom organizačnej zložky firma XEROX alebo papierne SCP v Prešove.

Diplomová práca je prínosná pre české účtovné jednotky, ktoré by chceli rozšíriť svoje podnikanie na územie Slovenskej republiky a založiť si tu organizačnú zložku. Stanovuje ucelený pohľad na právne, účtovné a daňové aspekty podnikania organizačných zložiek na Slovensku.

Teoretická aj praktická časť ukazuje na nedostatočnú právnu úpravu, nezrovnalosti v legislatíve, jej rôzny výklad a aplikáciu medzi odborníkmi. Dôsledkom sú nejasnosti a chyby v účtovaní, vykazovaní výsledku hospodárenia a splatnej dane. Podľa môjho názoru by mali štáty aktualizovať legislatívnu úpravu tejto oblasti, doplniť ju, stanoviť presné pravidlá, postupy a tým zjednotiť jej výklad a aplikáciu.

Výsledok štúdie diplomovej práce je poskytnutý spoločnosti XY s.r.o. aj jej organizačnej zložke.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

a) Literárne zdroje:

BERÁNEK, Petr. *Cizíměny a kurzové rozdíly v podvojnémúčetnictví*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 295 s. ISBN 978-80-7263-681-5.

BRNOVÁ, Miroslava. Predmet zdanenia na území Slovenskej republiky pre zahraničných daňovníkov- daňových nerezidentov. *Dane a účtovníctvo rady a riešenia*, Žilina: Poradca podnikateľa, 2011, č. 6, str. 14- 30. ISSN: 1336-426X.

KAŇKA, Jiří. *Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby*. 1. vyd. Praha: LINDE, 2005. 96 s. ISBN 80-86131-54-9.

KYSELÁK, Pavel. *Průvodcesmlouvou o zamezení dvojího zdanění*. Praha: Metodické aktuality svazu účetních, 2002. 48 s. ISSN 1211-4138.

LOCHMANOVÁ, Ludmila a kol. *Podnikání zahraničních osob v České republice*. 1. vyd. Olomouc: HANEX, 1998. 92 s. ISBN 80-85783-23-1.

MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů právnických osoba praktické možnosti její optimalizace*. Praha: LINDE, 2002. 302 s. ISBN 80-86131-35-5.

MAKAROVÁ, Marguta. *Dvojaké zdanenie (úvahy- názory- príklady)*. 1. vyd. Bratislava: MIKA- Konzult, 1998. 115 s. ISBN 80-867295-6X.

MINTÁL, Ivan: Stála prevádzkareň z daňového pohľadu, *Daně, účtovníctvo vzory a příklady*, Žilina: PORADCA, 2011, č. 11. str. 2- 26. ISSN 1335-9630.

NERUDOVÁ, Danuše a Kristýna ŠIMÁČKOVÁ. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. Praha: WoltersKluwer ČR, 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.

NERUDOVÁ, Danuše. Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí. *Daně a právo v praxi*. 2007, r. 12, č. 4, s. 31 - 38, ISSN 1211-7293.

OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. Vol. II. Paris: OECD Publications, 2008. 414 s. ISBN 978-92-64-04818-8

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9

SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-677-6.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI: Wolters Kluwer, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-160-9.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2003. 150 s. ISBN 8073571188.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. 1. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2010. 180 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

b) Internetové zdroje:

DELOITTE. *Účtování organizační složky v zahraničí*. [online]. September 2007 [cit. 2013-04-21]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/DcomCzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_0709.pdf.

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zápis z jednání Koordináčního výboru Komorou daňových poradců České republiky* z dne 6. júna 2012. [online]. 06.06.2012 [cit. 2013-02-25]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1129/2012KV_KDP_6_6_2012.pdf.

KRNÁČOVÁ, Olga. *Organizačná štruktúra podniku umiestnená na Slovensku*. [online]. 01.09.2010 [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d26188v34553-organizacni-slozka-podniku-umistena-na-slovensku/>.

c) **Zákony, vyhlášky, opatrenia a pokyny**

Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/16786/2007-31 z 8. augusta 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove.. In: *Finančný spravodajca*. č. 9. Dostupný tiež z: <https://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7470>.

Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 238 z roku 2003, Zmluva medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku. 2003. s. 882- 889. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. Dostupné tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/238-2003-z-z.p-7184.pdf.

DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY, *Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky na stanovenie základu dane podľa § 5 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov*. [online]. Január 2007 [cit. 2013-03-01]. Dostupný z: www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr.../mp5ods8.rtf.

DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY, *Pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z apríla 2011 k zabezpečeniu jednotného postupu správ cudanepriposudzovaní rozsah daňových povinností daňovníkov na území Slovenskej republiky (rezidencia). 2011*. [online]. Apríl 2011 [cit. 2013-03-10]. Dostupný z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/mp_zahranicie_05_2011.pdf.

DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Pokyn k účtovaniu organizačných zložiek zahraničných firiem bez právnej subjektivity zapísaných v*

obchodnom registry. [online]. 2005 [cit. 2013-04-12]. Dostupný z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/uds5.pdf.

DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY, BANSKÁ BYSTRICA, *Usmernenie k uplatňovaniu § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty*. [online]. Jún 2009 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: http://www.drsr.sk/drsr/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/usm_par4dph.pdf.

Zákon č. 16 z dňa 21. prosince 1993 o danisilniční, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Sbírkyzákonů* . 1993. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_3147.html?year=0.

Zákon č. 87 z dňa 23. marca 1994 o cestnejdani, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1994, čiastka: 24, s. 446- 451. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/87-1994-z-z.p-2809.pdf.

Zákon č. 222 z dňa 6. apríla 2004, o dani z pridanej hodnoty, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2004, čiastka 97, s.2319. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/222-2004-z-z.p-7818.pdf.

Zákon č. 235 z dňa 1. apríla 2004, o dani z přidanéhodnotya o zmene a doplnení niektorých zákonov. 2004. In: *Zbírka zákonů*. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_690.html?year=0.

Zákon č. 262 z dňa 21. apríla 2006, zákoník práce, o zmene a doplnení niektorých zákonov. 2006. In: *Zbírka zákonů*. Dostupný tiež z: <http://www.mpsv.cz/files/clanky/2919/262-2006.pdf>.

Zákon č. 431 z 18. júna 2002, o účtovníctve, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2002, čiastka: 168 s. 4456. Dostupný tiež z: http://www.fsr.gov.sk/staryweb/ews3/files/319/431_2002.pdf.pdf.

Zákon č. 513 z dňa 5.11.1991, obchodný zákonník, o zmene a doplnení ďalších zákonov (obchodný zákonník). In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1991, čiastka 98, s. 2474. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/513-1991-zb.p-1427.pdf.

Zákon č. 530 z dňa 28. októbra 2003, o obchodnom registri, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 219, s. 4098- 4099. Dostupný tiež z: <http://www.justice.gov.sk/kop/or/530z2003.pdf>.

Zákon č. 563 z dňa 12. decembra 1991, o účtníctví, o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Sbírka zákonů*. 1991. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_3590.html?year=0.

Zákon č. 563 zo dňa 1. decembra 2009, o správe daní (daňový poriadok), o zmene a doplnení niektorých zákonov. 2009, čiastka: 193, s. 4319- 4320. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. Dostupný tiež z: www.zbierka.sk/sk/predpisy/563-2009-z-z.p-33356.pdf.

Zákon č. 586 z dňa 20. novembra 1992 o daních z príjmov, o zmene a doplnení ďalších zákonov. 1992. In: *Sbírka zákonů*. Dostupný tiež z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_795.html?year=0.

Zákon č. 595 z dňa 4. decembra 2003 o daniach z príjmov, o zmene a doplnení ďalších zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, s. 5606. Dostupný tiež z: <http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/595-2003-z-z.p-7563.pdf>.

ZOZNAM SKRATIEK

BOZP a PO	bezpečnosť, ochrana zdravia pri práci a požiarная ochrana
ČNB	Česká národní banka
DHM	dlhodobý hmotný majetok
DNM	dlhodobý nehmotný majetok
DPH	daň z pridanej hodnoty
IČO	identifikačné číslo osoby
kalen.	kalendárny
NBS	Národná banka Slovenska
OECD	Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj
org. zl.	organizačná zložka
úč. sk.	účtovná skupina
úč. tr.	účtovná trieda
Z.z.	zbierka zákonov

PREHLÁSENIE O VYUŽITÍ VÝSLEDKOV DIPLOMOVEJ PRÁCE

Prohlašuji, že

jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č.

121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního

a § 60 – školní dílo;

beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO)

má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);

souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne



Katarína Beniačová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Horelica 310, Čadca 022 01

ZOZNAM PRÍLOH

Príloha č. 1: Príklad obchodnej zmluvy uzatvorená organizačnou zložkou

Príloha č. 2: Formulár návrhu na zápis organizačnej zložky do obchodného registra

Príloha č. 3: Formulár žiadosti o vydanie živnostenského oprávnenia

Príloha č. 4: Formulár žiadosti o registráciu na daňovom úrade

Príloha č. 5: Účtovný rozvrh organizačnej zložky AB, organizačná zložka podniku
zahraničnej osoby

Príloha č. 6: Daňové priznanie organizačnej zložky AB, organizačná zložka podniku
zahraničnej osoby

Príloha č. 7: Účtovný rozvrh spoločnosti XY s.r.o.

Príloha č. 8: Potvrdenie správcu dane o zaplatení dane na Slovensku

Príloha č. 9: Daňové priznanie spoločnosti XY s.r.o.